



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720084/2012-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.457 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2021
Recorrente TRANSCASTRO MULTIMODAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEVANTAMENTOS APURADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO E NÃO DECLARADOS EM GFIP. NATUREZA DA VERBA.

A Constituição Federal prevê a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba lançada em folha de pagamento e não declarada em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. SÚMULA CARF Nº 89.

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PERNOITE. EMPRESA TRANSPORTADORA.

As diárias para viagens que não excedam a 50% da remuneração mensal, bem como os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

TRIÊNIOS. ADICIONAL POR TEMPO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Só os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário, ou seja, decorrentes de lei, não integram o salário de contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores

anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento as seguintes rubricas: a) Diferença de Vale Transporte (Levantamentos DT e DT1); b) Vale Transporte Pago em Dinheiro (Levantamentos VT, VT1 e VT2) e; c) Pernoite (Levantamentos PN, PN1 e PN2).

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 334 a 349), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio de três Autos de Infrações, referentes às seguintes contribuições previdenciárias das competências 01/2008 a 12/2008:

AI	FLS.			VALOR
37.174.835-6	3 a 36	EMPRESA E RAT	Art. 22, I e II, da Lei n.º 8.212/91	118.894,32
37.174.836-4	37 a 68	SEGURADOS	Art. 20 da Lei n.º 8.212/91	39.164,39
37.174.837-2	69 a 102	TERCEIROS	Salário-Educação, INCRA, SEST, SENAT e SEBRAE	41.209,35

O lançamento tem como fato gerador os levantamentos apurados pela fiscalização em folhas de pagamentos e não declaradas em GFIP (Relatório Fiscal - fls. 105 a 112):

- Diferença de Vale Transporte (DT e DT1);
- Vale Transporte Pago em Dinheiro (VT, VT1 e VT2);
- Pernoite (PN, PN1 e PN2);
- Triênio (TR, TR1 e TR2);
- Folha de Pagamento sem a GFIP (FS).

O contribuinte apresentou impugnação e documentos (fls. 263 a 326).

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA QUE INCUMBE AO SUJEITO PASSIVO. JUNTADA. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO.

No processo administrativo fiscal disciplinado pelo Decreto federal nº 70.235/72, a regra é de que a prova documental cujo ônus incumbe ao sujeito passivo deve ser apresentada na impugnação, sob pena de não conhecimento das alegações cuja veracidade somente por meio dela pode ser evidenciada.

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

Quando não comprovado que os pagamentos feitos aos empregados se destinavam, efetivamente, ao ressarcimento de despesas de viagem a serviço da empresa, os valores despendidos pelo empregador integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

TRIÊNIOS. NATUREZA JURÍDICA. REMUNERAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos pelos empregados a título de triênios possuem natureza salarial, integrando-se, portanto, à base de cálculo das contribuições previdenciárias.

BOA FÉ DO SUJEITO PASSIVO. PUNIBILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por inexistência de dispositivo legal em sentido contrário, a boa fé do sujeito passivo não é suscetível de excluir a imposição de multas por descumprimento da legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado em 05/09/2013 (fl. 355) e apresentou recurso voluntário em 26/09/2013 (fls. 357 a 374) sustentando: a) as despesas de transporte e de pernoite não integram a remuneração dos empregados; b) eventualidade dos triênios pagos aos empregados; c) indevida aplicação de multa isolada por suposta falta de declaração em GFIP; d) comprovação documental dos fatos alegados.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

- 1. Das verbas lançadas em folhas de pagamento e não declaradas em GFIP.**

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social incidentes sobre o salário-de-contribuição a cargo do **empregado**, do trabalhador avulso (art. 20); do contribuinte individual e facultativo (art. 21).

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da **empresa** sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais; e para o **financiamento dos benefícios** previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (art. 22).

A empresa também é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo, devidas a **Terceiros** e incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

Nos termos do art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, a empresa é obrigada a informar mensalmente, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), os dados cadastrais de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal extrai-se que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento¹.

Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba lançada em folha de pagamento e não declarada em GFIP para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

2. Do vale transporte

O recorrente sustenta que os valores pagos a título de despesas de transporte não integram a remuneração e representam adiantamentos para fazer frente a reembolsos de despesas, que se justificam em razão da atividade transportadora da empresa.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 105 a 112) que o lançamento tem como fato gerador os levantamentos apurados em folhas de pagamentos e não declarados em GFIP, neles incluídos os valores de vale transporte, uma vez que foram pagos em dinheiro.

1. Diferença de Vale Transporte (DT e DT1): neste levantamento se encontram lançados os valores constantes nas folhas de pagamento, rubrica 031.
2. Vale Transporte Pago em Dinheiro (VT, VT1 e VT2): neste levantamento se encontram lançados os valores, constantes nas folhas de pagamento, rubrica 032.

O parágrafo do 9º, alínea “f”, do art. 28 da Lei nº 8.212/91² elenca entre as verbas que **não** integram o salário de contribuição aquelas recebidas a título de vale-transporte, na forma da legislação própria.

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Através do Enunciado de Súmula n.º 89, o CARF consolidou o entendimento de que a verba paga a título de auxílio-transporte (vale transporte), ainda que paga em pecúnia, possui natureza indenizatória, e não compõe o salário de contribuição.

Súmula CARF n.º 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Nesse sentido:

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia (Súmula CARF n.º 89).

(Acórdão n.º 9202-009.047, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 21/10/2020).

Portanto, mesmo que os valores de vale transporte sejam pagos em pecúnia não são considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse ponto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para que as verbas de Diferença de Vale Transporte (DT e DT1) e Vale Transporte Pago em Dinheiro (VT, VT1 e VT2) sejam excluídas da base de cálculo do lançamento.

3. Dos valores lançados a título de pernoite.

Aduz o recorrente que os valores pagos a título de pernoite não integram a base de cálculo das contribuições à seguridade social por se tratarem de adiantamentos concedidos aos empregados, fixados em convenção coletiva, pagos apenas quando o empregado viaja e que correspondem a diárias para viagem em percentual não superior a 50% da remuneração.

O Relatório Fiscal (fls. 105 a 112) esclarece que no levantamento **Pernoite** (PN, PN1 e PN2) encontram-se lançados os valores constantes nas folhas de pagamento, rubrica 034 e, “o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 é taxativo quando discrimina as rubricas que não integram o salário-de-contribuição, e entre essas rubricas não constam o Pernoite e o Triênio, razão pela qual foram referidas rubricas consideradas como fatos geradores por esta fiscalização”.

A DRJ manteve o lançamento sob os fundamentos de que as diárias para viagens não estão fixadas na Convenção Coletiva de Trabalho Operacional (anexada às fls. 306 a 324) e falta de comprovação de que as despesas de pernoite são adiantamentos de despesas de viagens, uma vez que a rubrica “039 DIÁRIAS” (que também consta na folha de pagamento e não foi incluída no lançamento) é mais apropriada para o registro das diárias de viagem.

031 DIF. VALE TRANSPORTE	281,40	0,00	0,00	281,40
032 VT. PAGO EM DINHEIRO	7.542,35	0,00	0,00	7.542,35
034 PERNOITE	2.450,00	125,00	0,00	2.575,00
037 HORA EXTRA 50%	15.503,89	318,90	0,00	16.102,79
038 HORA EXTRA 100%	1.056,23	0,00	0,00	1.056,23
039 DIÁRIAS	5.091,74	366,40	0,00	5.458,14

Além disso, consignou improcedente o argumento de que tais valores não são superiores a 50% da remuneração do empregado, uma vez que não se comprovou que correspondem a diárias de viagens.

² § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
(...) f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da Verdade Material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

Nesse sentido, *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão n.º 3301-003.975).

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

Tão pouco pode fundamentar-se na presunção de que a rubrica DIÁRIAS parece mais adequada para discriminar as despesas com reembolsos de pernoite. A presunção da ocorrência do fato gerador não inverte o ônus da prova.

O art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Não se admite, portanto, auto de infração baseado em presunção.

O art. 28 da Lei n.º 8.212/91 aponta a composição do salário-de-contribuição³, e no seu § 9º⁴ relaciona, entre as verbas que não o integram, as diárias para viagens que não excedam a 50% da remuneração mensal (conforme redação vigente à época do lançamento), bem como os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada.

Da análise da Convenção Coletiva de Trabalho Operacional (fls. 306 a 324), verifica-se na Cláusula 8ª – REEMBOLSO DE DESPESAS/AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO a previsão de reembolso das despesas com diárias, pernoite e alimentação (fls. 314 e 315):

³ Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: 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, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5o.

⁴ § 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;

h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei n.º 13.467, de 2017)

(...)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

CLÁUSULA 8ª - REEMBOLSO DE DESPESAS/AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

As empresas se comprometem a reembolsar, adiantar valor, fornecer diretamente ou por meio de terceiros, refeições a todos os seus empregados. Essa obrigação poderá ser cumprida através de refeitórios ou restaurantes próprios ou de terceiros, reembolso de despesas com fornecimento de vales em estabelecimentos apropriados a essa finalidade.

As despesas desembolsadas em moeda corrente, para reembolso de despesas com diárias, e auxílio alimentação, poderão ser comprovadas através de documento contábil;

Para as empresas que optarem pelo fornecimento de vales ou reembolso de despesas ficam estabelecidos os seguintes valores

Almoço	R\$ 8,80
Jantar	R\$ 8,80
Pernoite	R\$ 13,50

Parágrafo Primeiro: O reembolso de despesas/alimentação tem caráter indenizatório, não se integrando, portanto, para nenhum efeito ao salário do empregado.

(...)

Parágrafo Quarto: Pernoite após as 23h00, quando fora do domicílio do empregado.

CLÁUSULA 9ª - VALE TRANSPORTE EM DINHEIRO

É facultado ao empregador efetuar, se assim se tornar necessário, recomendado ou adequando as operações da empresa ou facilidade dos empregados, o pagamento do vale transporte em dinheiro, respeitando os direitos e limites estabelecidos na lei 7.413, de 16.12.85, regulamentada pelo dec. 95.247, de 17.11.87.

Assim, sendo previsão expressa do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que as diárias para viagens que não excedam a 50% da remuneração mensal, bem como os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada (ou seja, pernoite) não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Não obstante, o CARF possui o entendimento de que, com relação à não incidência de contribuição previdenciária até o limite de 50% da remuneração, a procedência do lançamento exige a individualização exata de cada empregado e sua respectiva remuneração, de modo a permitir a verificação do limite legal, o que não ocorreu no presente caso.

Nesse sentido:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS (...).

DIÁRIAS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DA RELAÇÃO DE EMPREGADOS.

O valor das diárias até 50% da remuneração é isento de contribuição previdenciária em todos os casos, conforme interpretação harmonizada da alínea “h” do §9º do art. 28 com o §8º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Não prevalece o lançamento não instruído com a individualização exata de cada empregado e sua respectiva remuneração, de modo a permitir a verificação do limite legal.

(Acórdão n.º 2301-008.486, Relator Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Publicado em 21/01/2021).

Do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário, nesse ponto, para que as despesas de **Pernoite** (PN, PN1 e PN2) sejam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

4. Dos triênios.

Com relação aos triênios, alega o recorrente tratar-se de verba paga a cada três anos aos empregados e, inexistindo habitualidade no pagamento, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O parágrafo do 9º, alínea “e”, item “7”, do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 elenca, entre as verbas que não integram o salário de contribuição, aquelas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Os triênios, por sua vez, representam um adicional por tempo de serviço calculado com base no salário pago ao empregado.

Devem, portanto, ser mantidos como base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que não representam ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário.

Nesse mesmo sentido, entende o CARF que, “*tendo em vista que de acordo com a lei, só os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário, ou seja, decorrentes de lei, não integram o salário de contribuição. Neste caso, as parcelas constantes do auto de infração, integram o salário de contribuição dos segurados da previdência social, sendo devida a contribuição previdenciária patronal sobre as mesmas*” (Acórdão n.º 2301-007.230, Sessão de 2 de junho de 2020).

Nesse ponto, sem razão o recorrente.

5. Da multa de ofício

Alega o recorrente que é indevida a cobrança da multa pela falta de declaração em GFIP junto ao lançamento da obrigação principal.

O auto de infração foi lavrado para cobrança de contribuições previdenciárias, acrescidas de juros, multa de mora e multa de ofício.

A multa de ofício de 75% encontra fundamento nos arts. 35-A da Lei n.º 8.212/91 e 44, I, da Lei n.º 9.430/97, com a redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009 e não se confunde com a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

De acordo com o art. 225, inciso IV, do RPS, a empresa é obrigada a informar, mensalmente, ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social **todos os fatos geradores de contribuição previdenciária**.

Esta infração ocorre quando da apresentação do documento sem informações que, direta ou indiretamente, interfiram no fato gerador e acarrete o cálculo errôneo, a menor, das contribuições devidas.

O contribuinte fica sujeito à penalidade administrativa de multa, calculada na forma dos arts. 284, I e II, do RPS e 32, IV, § 5º, combinado com o 92 da Lei n.º 8.212/91.

A Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, promoveu alterações com relação às multas de mora, de ofício e decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP, nos seguintes termos:

Multa pelo não recolhimento nos prazos previstos na legislação - multas de ofício previstas no artigo 44 da Lei n.º 9430/1996, conforme determinação do artigo 35-A da Lei n.º 8212/1991, com redação da Lei 11941/2009;

Multa pelo descumprimento de obrigações acessórias em relação A GFIP - artigo 32-A da Lei n.º 8212/1991, com redação da Lei 11941/2009.

A multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o novo art. 32-A, II, da Lei n.º 8.212/91, para fins de aferição da norma mais benéfica.

E, por força do art. 106, II, 'c', do CTN, a nova legislação deve ser aplicada processos não definitivamente julgados.

Disto, no momento do pagamento ou da execução do crédito tributário, deverá ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte conforme entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 119:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119. Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

(Acórdão n.º 9202-008.699, Relator Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, Publicado em 13/07/2020).

O lançamento foi realizado com a devida comparação de multas, conforme consta no SAFIS – Comparação de Multas (fls. 113 e 114).

Nesse ponto, sem razão o recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir as rubricas a) Diferença de Vale Transporte (DT e DT1); b) Vale Transporte Pago em Dinheiro (VT, VT1 e VT2) e; c) Pernoite (PN, PN1 e PN2) da base de cálculo do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira