



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

**Processo n°** 36958.000882/2007-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.463 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** UNIÃO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/08/2005

PRAZO DECADENCIAL.

O crédito tributário decorrente de penalidade por descumprimento de obrigação acessória é constituído por meio de lançamento de ofício, ao qual se aplica a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXIGÊNCIA DECORRENTE DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONEXÃO.

A exigência da contribuição previdenciária sobre os fatos geradores omitidos em GFIP é questão prejudicial ao julgamento da exigência da multa por descumprimento da obrigação acessória, incidindo o efeito da conexão mediante reunião dos processos.

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

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

AJUDA DE CUSTO. NATUREZA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo paga ao empregado quando não fica demonstrado que os pagamentos destinam-se a ressarcir despesas inerentes à execução do trabalho e não há prestação de contas dos gastos realizados pelo empregado.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração.

A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991

traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa aplicada na parte correspondente ao pagamento de diárias por vício formal e, na parte remanescente, por maioria de votos, para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a relatora. Apresentará o voto vencedor o conselheiro Julio César Vieira Gomes.

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 09-34.027 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora (MG), fl. 1331-1345, com ciência ao sujeito passivo em 26/04/2011, fl. 1389, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOPA) lavrado sob o Debcad n.º 35.778.832-0, do qual o sujeito passivo foi cientificado pessoalmente em 12/12/2005.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 1144-1145, e anexos, o auto de infração trata de aplicação de penalidade por infração ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212/91, acrescentado pela Lei n.º 9.528/97 c/c art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com base no fato de a empresa ter apresentado Guia de Recolhimentos do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP) no período de 01/1999 a 08/2005 com omissão das diárias de viagens pagas aos empregados motoristas em valor excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal, identificados nos registros contábeis da conta “4.1.02.01.0004 - viagens e estadias”; dos valores pagos aos supervisores de vendas, identificados em folhas de pagamento como ajuda de custo; e dos valores pagos aos representantes comerciais autônomos a título de comissões, identificados nos registros contábeis, na conta “4.2.01.01.0006 - comissões de representantes”.

Foram elaborados os seguintes demonstrativos dos fatos geradores: a) planilha “Diárias de Motoristas”, contendo relação nominal dos motoristas, valor dos proventos, das diárias, da contribuição retida e da contribuição a recolher; fl. 1189-1533; e b) planilha “Ajuda de Custo”, contendo relação nominal dos beneficiários do pagamento de ajuda de custo, o valor recebido e a diferença de contribuição do segurado a recolher, fl. 1534-1595.

A autuada apresentou impugnação, fl. 1602-1630, sustentando, em síntese, que os pagamentos de diárias e de ajuda de custo destinam-se a ressarcimento de despesas, que os pagamentos de diárias não coincidem com a data da viagem do motorista, de modo que não são representativos da competência do fato gerador, e que os valores pagos aos representantes comerciais são, na verdade, repasses dos incentivos/gratificações dados pelos fornecedores aos representantes de seus produtos. Juntou documentos de acerto de viagens, fl. 1602-1630.

A Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) em Uberlândia (MG) converteu o julgamento em diligência, fl. 1744.

Em atendimento à diligência, foi emitida informação fiscal, fl. 1746, e sobre ela houve manifestação da interessada.

A impugnação foi considerada improcedente e foi mantido o lançamento tributário, conforme julgamento da Seção do Contencioso Administrativo da SRP em Uberlândia (MG), nos termos da Decisão-Notificação (DN) n.º 11.430.4/0192/2006, fl. 1747-1753.

Contra a decisão foi apresentado recurso voluntário, fl. 1763-1767, e o recurso foi julgado por este Conselho, que decidiu pela nulidade da decisão recorrida, nos termos do Acórdão CARF nº 2301-00.120 da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária/2ª Seção de Julgamento, sessão de 04/03/2009, rel. Marcelo Oliveira, fl. 1785-1789. O julgado restou assim ementado:

*GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.*

*Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE CIÊNCIA SOBRE O RESULTADO DE DILIGÊNCIA E DOCUMENTOS JUNTADOS PELO FISCO.*

*A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de anulação da decisão administrativa por cerceamento do direito de defesa. Com efeito, este entendimento encontra amparo no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.*

*Anulada a Decisão de Primeira Instância.*

Com isso, os autos retornaram à origem para emissão de nova decisão, agora pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) em Juiz de Fora (MG), a qual converteu o julgamento em diligência.

Em atendimento, a fiscalização emitiu informação fiscal às fl. 1826-1832, e sugeriu, com base na análise da contabilidade da empresa em cotejo com os documentos de acertos de viagem, a retificação da parte do lançamento relativa às contribuições incidentes sobre o pagamento de diárias diante da necessidade de adequar a competência do fato gerador à data da viagem do motorista, que não correspondia, necessariamente, à data do registro contábil do pagamento de diárias, tendo elaborado os seguintes documentos emitidos de acordo com a nova sistemática: a) planilha por estabelecimento contendo relação nominal do motorista, sua remuneração, valor da diária e diferença de contribuição do segurado, fl. 1850-2155, e b) acertos de motoristas não contabilizados, fl. 2156-2171.

Em substituição à decisão anulada, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Juiz de Fora (MG) emitiu o Acórdão n.º 09-34.027, e julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário lançado, com exclusão das competências até 11/1999, em razão da decadência, bem como da parte da multa incidente sobre valores indevidos de diárias pagas aos motoristas após acerto da competência do fato gerador, nos termos da informação fiscal de fl. 1826-1832. O julgado restou assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2007*

*DEBCAD 35.778.832-0*

*DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA  
ANULADA POR FALTA DE INFORMAÇÃO DO RESULTADO  
DA DILIGÊNCIA.*

*A falta de ciência do sujeito passivo do resultado de diligência é uma exigência jurídico-procedimental, dela não se podendo desvincular, sob pena de preterição do direito de defesa.*

*DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA*

*No lançamento decorrente do descumprimento de obrigação acessória aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, quando os cinco anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Data do fato gerador: 12/12/2005*

*INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. GFIP*

*Constitui infração a empresa apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social -GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Em 25/05/2011, a autuada, por meio de seus representantes legais e de advogado, interpôs recurso voluntário, fl. 1390-1426, repetido às f. 1430-1467, alegando, em síntese, a necessidade de se aplicar a multa mais benéfica prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, introduzida pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a exclusão dos valores atingidos pelos efeitos da súmula vinculante STF nº 08 e a conexão com o auto de infração Debcad 35.778.835-4, com a conseqüente reunião dos processos para se evitar decisões contraditórias.

Pede que seja dado provimento ao recurso.

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

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

### Preliminar de Decadência

Sobre a decadência das contribuições previdenciárias, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

*“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.*

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplica-se o regime de decadência do Código Tributário Nacional (CTN) às contribuições previdenciárias e às devidas aos terceiros.

Na sistemática do CTN, inexistindo antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, ainda que parcial, considera-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial o disposto no inciso I do art. 173:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)*

A segunda regra, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, é aplicável quando há pagamento, ainda que parcial, exceto quando constatada fraude, dolo e simulação, caso em que deve ser adotada a regra anterior.

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Em síntese, para se determinar o *dies a quo*, é necessário verificar se houve ou não pagamento antecipado. Caso a resposta seja afirmativa, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador, caso contrário, será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Este é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, que, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, deve ser reproduzido nas turmas deste Conselho.

No caso em exame, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, pois trata-se de exigência de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, cujo crédito tributário é constituído por lançamento de ofício, espécie de lançamento incompatível com a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo.

O sujeito passivo teve ciência pessoal do lançamento somente em 12/12/2005, de modo que já estavam atingidas pela decadência as competências até novembro de 1999, cujo prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e encerrou-se em 31 de dezembro de 2004.

A decadência das competências até 11/1999 foi reconhecida pela decisão de primeira instância, tendo havido o trânsito em julgado administrativo em relação a essa matéria.

A infração pela falta de informação em GFIP da competência 12/1999 somente se consumou em 01/2000, na data de entrega da GFIP, e o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2001.

Portanto, o auto de infração relativo ao período remanescente (12/1999 a 08/2005) foi feito antes do término do prazo decadencial de cinco anos.

### **Conexão com o Processo de Obrigação Principal**

O processo nº 36958.000807/2007-65 trata da obrigação principal de recolher as contribuições incidentes sobre os fatos geradores não declarados em GFIP, objeto deste processo.

As relações jurídicas discutidas nos dois processos são distintas, mas vinculadas, pois a solução quanto à incidência ou não das contribuições devidas à Seguridade Social refletirá na obrigação de a empresa declarar em GFIP essas contribuições.

Nesses casos é salutar que se evite decisões contraditórias, de modo que passo a adotar aqui o entendimento exarado naquele processo.

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

Há vício formal na parte do auto de infração relativa à omissão em GFIP das diárias pagas pela empresa aos seus empregados, conforme reconhecido no acórdão de

juízo do recurso ao processo nº 36958.000807/2007-65<sup>1</sup>, que trata da obrigação principal de recolher as contribuições incidentes sobre esses fatos geradores.

Adoto aqui o mesmo entendimento, considerando que o vício formal na demonstração da base de cálculo ali apontado também está presente neste processo, no qual a multa aplicada tem por base o valor da contribuição omitida, limitada a um valor fixo em função da quantidade de segurados. Passo então à transcrição da parte pertinente do voto condutor do processo nº 36958.000807/2007-65:

*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.*

*As contribuições incidentes sobre diárias pagas aos motoristas foram inicialmente apuradas com base nos lançamentos contábeis contendo histórico de diárias, registrados na conta contábil “viagens na distribuição”, considerando-se ocorrido o fato gerador na data do registro contábil do pagamento da diária.*

*Admitindo tese da defesa, a fiscalização propôs a retificação do lançamento, o que foi acatado pela decisão de primeira instância ora recorrida, passando-se a considerar a ocorrência do fato gerador na data da viagem do motorista ou na data da emissão da nota fiscal da mercadoria transportada.*

*As datas e os valores das diárias pagas foram então apurados com base na contabilidade da empresa, mediante cotejo dos dados dos 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.*

*Conforme visto, 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 do fato gerador do tributo, 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 critérios, conforme consignado na segunda informação fiscal de fl. 997-1003:*

*Da seleção dos lançamentos excluímos os transbordos, despesas de viagens, deixando um único lançamento para cada carga;*

*A conta 392 registra geralmente dois lançamentos para um mesmo número de carga, essa duplicidade foi excluída para possibilitar a conciliação correta;*

*Acertos de diárias da conta 326, no período de 2000 a 2002, foram contabilizados em grupos, de modo que trazem diversas cargas num único lançamento. Em casos assim consideramos somente um número de carga, geralmente o último, mas quando esse número estava incompleto adotamos o primeiro da linha;*

*Valores lançados a crédito foram confrontados com os valores a débito da mesma carga e deduzidos;*

*Os arquivos magnéticos do Razão na competência 09/2000, fornecidos pela empresa em 2005, continham na verdade lançamentos de 08/2000. Solicitamos essa documentação no Termo de Intimação Fiscal 01, mas não fomos atendidos, daí a redução de lançamentos de diárias deste período.*

*A planilha juntada às fl. 1004-1309 consigna o resultado obtido desse processo analítico, qual seja, o valor total devido a título de diárias aos motoristas no período do lançamento não atingido pela decadência.*

*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 citada 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 pagamento de diárias e está claramente identificado no relatório fiscal e nas informações fiscais que o acompanham, sendo que os documentos juntados aos autos, a priori, não são capazes de provar que se trata de verbas ressarcitórias de despesas de viagem.*

*Existem nos autos recibos de pagamento de arrastamento de caminhão e recibos emitidos por restaurantes, alguns com*

descrição de pagamento de refeições e outros sem especificação do serviço prestado.

Os recibos estão acompanhados dos documentos da empresa chamados de “acertos do motorista”. É a prestação de contas do motorista, onde se registram os débitos, geralmente valor da mercadoria transportada e numerário de adiantamento de viagem, e os créditos, tais como, pagamento da mercadoria, mercadorias devolvidas, numerários devolvidos, despesas de viagem e diárias.

De acordo com a sistemática adotada pela empresa, os recibos juntados aos autos referem-se à prestação de contas de despesas que são ressarcidas pela recorrente e que são controladas nos acertos dos motoristas, onde são identificadas pela rubrica “despesas de viagem”. Essas despesas são controladas nos acertos dos motoristas separadamente das diárias. Com relação às diárias, não há qualquer documento relacionado aos seus valores, podendo-se afirmar que os gastos vinculados às diárias não estão sujeitos à prestação de contas.

As planilhas abaixo demonstram a análise de todos os documentos juntados ao processo, a qual embasa as conclusões aqui expostas:

**Tabela 1 – Documentos Anexos à Impugnação e Analisados na Informação Fiscal de fl. 778-783 (Primeira Informação Fiscal)**

Motorista	Acerto do Motorista			Recibos Despesas Viagem			OBS Informação Fiscal fl. 778-783	
	Despesa Viagem (R\$)	Diárias (R\$)	fls	Data	Valor (R\$)	fls		obs Recibo
Edson Pereira Frades	0,00	159,00	677		0,00		diárias sem prestação de contas	
	0,00	240,00	681		0,00		diárias sem prestação de contas	
	0,00	173,00	685		0,00		diárias sem prestação de contas	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>572,00</b>			<b>0,00</b>			
Alexandro Romero de Aguiar	0,00	196,00	692		0,00		diárias sem prestação de contas	
	0,00	199,00	696		0,00		diárias sem prestação de contas	
	0,00	177,00	700		0,00		diárias sem prestação de contas	
<b>Total</b>	<b>0,00</b>	<b>572,00</b>			<b>0,00</b>			
Adalberto Jose Rafael	220,00	315,00	706	10/02/2004	50,00	708	arrastamento	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				07/02/2005	50,00	708	arrastamento	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				08/02/2005	50,00	708	arrastamento	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				s/data	70,00	709	n/c	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
<b>Total</b>	<b>220,00</b>	<b>315,00</b>			<b>220,00</b>			
Alex Rosa de Lima	0,00	194,00	718		0,00		diárias sem prestação de contas	
	0,00	167,00	715		0,00		diárias sem prestação de contas	
	90,00	168,00	721	09/06/2005	15,00	724	despesa (treinamento mot 4010)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				10/06/2005	15,00	724	despesa (treinamento mot 4010)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				07/06/2005	15,00	725	despesa (treinamento mot 4010)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
				08/06/2005	15,00	725	despesa (treinamento mot 4010)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem



Silva Freitas								transbordo	rubrica despesas de viagem
<b>Total</b>		<b>15,00</b>	<b>313,00</b>				<b>15,00</b>		
Vladimir Domingos Souza	27769	15,00	104,00	829	31/05/2004	15,00	830	despesa de transbordo (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	33254	15,00	98,00	831	18/08/2004	15,00	832	despesa de transbordo (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	33969	15,00	99,00	833	29/08/2004	15,00	834	despesa de transbordo (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	31757	15,00	139,00	835	29/07/2004	15,00	836	despesa de transbordo (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	33530	15,00	86,00	837	25/08/2004	15,00	838	despesa de transbordo (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	25710	30,00	0,00	849	20/04/2004	30,00	850	2 despesas (restaurante)	Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
<b>Total</b>		<b>105,00</b>	<b>526,00</b>				<b>105,00</b>		
Serapião Ferreira Leal	29333	30,00	98,00	839	20/06/2004	30,00	840	2 refeições	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	24904	25,00	0,00	847	10/04/2004	25,00	848	despesa (restaurante)	Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
<b>Total</b>		<b>55,00</b>	<b>98,00</b>				<b>55,00</b>		
Abadio Almeida Ribeiro	26965	15,00	0,00	841	12/05/2004	15,00	842	despesa (restaurante)	Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	25336	15,00	0,00	843	14/04/2004	15,00	844	despesa (restaurante)	Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	29922	15,00	107,00	845	01/07/2004	15,00	846	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	24904	15,00	113,00	853	14/07/2004	15,00	854	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	25710	15,00	97,00	855	04/08/2004	15,00	856	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	35947	15,00	122,00	857	13/10/2004	15,00	858	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	33075	15,00	120,00	859	19/08/2004	15,00	860	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
	35946	15,00	96,00	861	24/09/2004	15,00	862	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
<b>Total</b>		<b>120,00</b>	<b>655,00</b>				<b>120,00</b>		
Alex Rosa de Lima	36856	15,00	186,00	851	11/04/2004	15,00	852	despesa (restaurante)	diárias sem prestação de contas. Recibos vinculados à rubrica despesas de viagem
<b>Total</b>		<b>15,00</b>	<b>186,00</b>				<b>15,00</b>		

*O problema levantado pela recorrente é que os valores que integram a rubrica “despesas de viagem” em alguns casos foram contabilizados com o histórico de diárias, de modo que, a fiscalização, ao adotar o critério do histórico da conta contábil, sem analisar os documentos de caixa a eles correspondentes, efetuou o lançamento por presunção.*

*Essa alegação não é capaz de macular a correta identificação do fato gerador, pois o fato tributário foi extraído da contabilidade da empresa, segundo a classificação por ela adotada, e a contabilidade faz prova contra as sociedades empresariais, conforme estatui o Código Civil, art. 226 e do Código de Processo Civil, art. 378.*

#### Código Civil

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

#### Código de Processo Civil

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios

permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

*A eficácia probatória da contabilidade só pode ser afastada diante de prova contundente do erro cometido, cujo ônus é da recorrente.*

*A recorrente apresentou, por amostragem, os documentos vinculados aos motoristas Adalberto José Rafael, Alex Rosa de Lima e Juvenil Pereira de Rezende (relacionados na Tabela 1 deste voto), a fim de comprovar que sua contabilidade classificou como diárias o que na verdade são despesas de viagem de motoristas que são ressarcidas.*

*Esses documentos foram analisados pela fiscalização na primeira informação fiscal de fl. 778-783, conforme consta da Tabela 1 deste voto.*

*A fiscalização identificou despesas de arrasto de caminhão contabilizadas pela empresa com o histórico de diárias, que é o caso do motorista João Severino G. Neto (ver tabela 2 deste voto).*

*Além disso, a fiscalização afirmou que os recibos contendo despesas com refeições foram ressarcidos pela recorrente quando do acerto de viagens, e que, independente disso, a recorrente pagou diárias sem exigir prestação de contas.*

*Mas a fiscalização também descaracterizou algumas despesas de viagem, considerando-as pagamento dissimulado de diárias.*

*Explicou que o valor das diárias é tabelado, mas identificou casos em que a empresa pagou diárias muito superiores ao que seria devido no mês e que essa situação não foi justificada pela empresa, citando, como exemplo, os pagamentos feitos em 2004 ao motorista Abadio Almeida Ribeiro.*

*Quanto ao motorista Juvenil Pereira de Rezende, constatou que o valor dos recibos de alimentação é muito alto e é múltiplo de dezoito reais, que é o valor tabelado das diárias (ver Tabela 1 deste voto). Observou que isso ocorreu em todos os recibos apresentados pela empresa em 2005, sendo que, em alguns deles, o recibo consigna a quantidade multiplicada por R\$ 18,00, citando, como exemplo, o acerto 56672 (ver Tabela 2 deste voto).*

*Identificou acertos de viagens de motoristas que registram despesas de viagem mas o documento a ele anexo trata o mesmo valor como diárias pagas (ver na tabela 2 deste voto os exemplos de valores analisados pela fiscalização como pagamentos de diárias “conforme doc. Anexo”, sendo que o Anexo também está identificado na tabela 2).*

*Entretanto, nem as informações fiscais emitidas nem a decisão recorrida deixam claro se os documentos analisados foram*

*considerados como despesas ou como diárias e, por conseguinte, se esses valores foram excluídos ou não da 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.*

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

*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 Paulsen<sup>2</sup>:*

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.

*Na espécie, o vício atinge somente a parte do lançamento relativa ao pagamento de diárias, devendo ser desconstituído somente o crédito tributário decorrente deste fato gerador.*

É recomendável a lavratura de auto de infração substitutivo da parte anulada, caso persista a infração.

### **Mérito**

Por incompatibilidade, deixo de apreciar as questões de mérito relacionadas ao lançamento sobre pagamento de diárias.

A matéria relativa ao pagamento de comissões aos representantes autônomos não foi contestada no recurso, restando preclusa.

Passo à análise das demais matérias.

### **Ajuda de Custo. Natureza. Prova**

A natureza jurídica da ajuda de custo paga pela empresa aos supervisores de venda foi tratada no acórdão do julgamento do recurso ao processo nº 36958.000807/2007-65<sup>3</sup>,

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

<sup>3</sup> Acórdão CARF nº 2402-004.459-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 02 de dezembro de 2014, rel. Cons. Luciana de Souza Espíndola Reis, assinado digitalmente em 13/01/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, assinado digitalmente em 26/01/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

o qual concluiu pela natureza remuneratória do pagamento e pela incidência da contribuição previdenciária.

Adoto aqui o mesmo entendimento, considerando que é obrigação da empresa declarar em GFIP o total das remunerações pagas aos segurados. Passo então à transcrição da parte pertinente do voto condutor do processo nº 36958.000807/2007-65:

*A recorrente explica que essa verba é paga aos supervisores de vendas em ressarcimento a despesas inerentes ao trabalho, como quilometragem pelo uso de veículo para fazer frente às despesas com combustível e desgaste do automóvel, ligações telefônicas e despesas de alimentação e hospedagem decorrentes de viagens a serviço, mas deixou de demonstrar, com documentos e demais meios de prova, que os pagamentos tiveram essa finalidade.*

*As parcelas destinadas ao ressarcimento de despesas necessárias à execução do trabalho não integram o salário de contribuição, pois não são pagas em retribuição ao trabalho, mas, para isso, deve ficar comprovada a despesa incorrida.*

*Nessa linha, a Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, “s” expressamente prevê que os pagamentos feitos para ressarcir as despesas pelo uso de veículo do empregado não integram o salário de contribuição, desde que devidamente comprovadas.*

Art. 28...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, **quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;** (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)

*A alínea “m” do mesmo artigo, invocada pela recorrente, cuida da hipótese de indenização ao empregado nos casos de remoção, ou seja, quando há alteração do local de prestação de serviço previsto no contrato de trabalho sem mudança de domicílio (caput do artigo 469 da CLT). Diferencia-se das viagens a serviço, onde o empregado se desloca para outras localidades sem que haja alteração do seu domicílio nem do contrato de trabalho quanto ao local da prestação do serviço.*

Art. 28 .....

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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

*O artigo 457, § 2º da CLT, também suscitado pela recorrente, exclui do salário a parcela paga pela empresa a título de ajuda de custo.*

*Conforme entendimento de grande parte da doutrina, a ajuda de custo de que trata este dispositivo legal não é a parcela paga para fazer frente a despesas relacionadas ao exercício regular da atividade laboral, mas sim aquela “correspondente a um único pagamento, efetuado em situações excepcionais, em geral para fazer face às despesas de transferência do empregado ocorridas no interesse do empregador”<sup>4</sup>.*

*Em suma, não ficou comprovado que os pagamentos feitos a título de ajuda de custo destinam-se a ressarcir despesas inerentes à execução do trabalho e não ficou comprovada a prestação de contas dos gastos realizados.*

*Na falta da prova do caráter ressarcitório das verbas pagas, independentemente de sua denominação, esses valores são considerados remuneração e integram o salário-de-contribuição.*

### **Alteração Legislativa. Retroatividade da multa mais benéfica**

Diante das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a recorrente solicita a realização de diligência para que a autoridade lançadora identifique e aplique a multa mais benéfica mediante comparação entre a multa do revogado art. 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91 e a do novel art. 32-A.

Com efeito, a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 alterou profundamente o regime de multas em matéria previdenciária.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91<sup>5</sup>, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o

<sup>4</sup> DE BARROS, Alice Monteiro. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: Ed. LTR, 2011, p. 636. A autora também afirma que essa é a posição de grande parte da doutrina, como Amauri Mascaro Nascimento (O Salário. São Paulo: LTr, 1996, edição fac-similada, p. 327), Orlando Gomes e Élon Gottschalk (Curso de Direito do Trabalho. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 239 – atualizador: José Augusto Rodrigues Pinto), Arnaldo Sussekind (Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho. OP.cit., 1964, vol. II, p. 36), Adriano Capanhole (Prática e Jurisprudência Trabalhistas, 1962, p. 321), Marly Cardone (Viajantes e Pracistas no Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 1998, p. 51) e Délio Maranhão (Direito do Trabalho. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979, p. 193).

<sup>5</sup> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário - notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009<sup>6</sup>) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009<sup>7</sup>).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento de débito nos casos de ii) falta de declaração ou de iii) declaração inexata.

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

<sup>6</sup> Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

**Art. 35-A.** Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

Autenticado digitalmente em 30/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Impresso em 30/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

***§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)***

*§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

No caso concreto, o relatório fiscal de aplicação de multas revela que foi aplicada a multa do art. 32, IV, § 5º do RPS/99.

Entendo que a apuração da multa mais benéfica deve levar em consideração o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, a ser calculada no momento do pagamento do débito.

**Conclusão**

Com base no exposto, voto por **dar provimento parcial ao recurso voluntário, anulando, por vício formal, a parte da autuação com base na omissão dos fatos geradores decorrentes do pagamento de diárias.**

Luciana de Souza Espíndola Reis

CÓPIA

## Voto Vencedor

### Multa aplicada

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

*Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

...

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

**Código Tributário Nacional:**

*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.”*

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

*Art. 79. Ficam revogados:*

*I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;*

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

#### *Auto de Infração sem Tributo*

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se

estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à Lei nº 11.941, de 27/05/2009 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

#### *Seção IV*

##### *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

**Redação anterior do artigo 35:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

***Código Tributário Nacional:***

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

...

*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.”*

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

*Art. 32-A. (...):*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoraram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto,

desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

*Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*

*§1ª multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

...

#### *CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS*

*Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:*

...

*V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.*

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso para reduzir a multa aplicada na parte correspondente ao pagamento de diárias por vício formal e, na parte remanescente, para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes