



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

Processo nº 10166.722722/2011-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-003.583 – 3ª Turma Especial
Sessão de 09 de setembro de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente CENTRO DE GESTAO E ESTUDOS ESTRATEGICOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUXÍLIO MORADIA .PAGAMENTO COM
HABITUALIDADE.INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA.

Enquadra-se no conceito de salário de contribuição as verbas habituais pagas a título de auxílio moradia dos diretores e assessores consoante art. 28,I da lei 8.212/91.

PAGAMENTO DE DIÁRIAS EM VALOR EXCEDENTE A 50% DA REMUNERAÇÃO.INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

Por expressa disposição legal - art. Art. 28, § 8º, “a”, da lei 8.212/91, os valores a título de diárias, são considerados como salário de contribuição, pelo seu valor total, caso excedam a a cinquenta por cento da remuneração mensal.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. APLICABILIDADE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II “c”, do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Os valores da multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n.º 11.941/09. Assim sendo, como os fatos geradores se referem ao ano de 2007 e 2008, o valor da multa até a competência 11/2008 deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte

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, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do auto DEBCAD 37.302.3561 - CFL68, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. O valor da multa aplicada até a competência 11/2008, nos AI DEBCAD 37.302.3570, 37.339.6562 e 37.339.6570, deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Eduardo de Oliveira e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve os autos de infração lavrados.

Reproduzo excerto do relatório da r. decisão, que bem esclarece a situação posta.

Versa o presente processo sobre Autos de Infração (fls. 3 a 38) lavrados contra a contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito previdenciário, nos valores de R\$ 527.253,67 (DEBCAD 37.302.357-0), R\$ 226.123,83 (DEBCAD 37.339.656-2), R\$ 18.27919 (DEBCAD 37.339.657-0), valores esses já acrescidos de multa de ofício proporcional a 75% do valor da contribuição não declarada em GFIP e não recolhida, além de multa e juros moratórios, relativamente aos períodos de apuração de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, e, bem assim, no valor de R\$ 132.550,44 (DEBCAD 37.339.658-9, DEBCAD 37.339.659-7, DEBCAD 37.339.660-0 e DEBCAD 37.302.356-1), em razão de multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias.(...)

e) Aduz que o custeio de despesas de moradia de assessores e membros da diretoria foi feito pela empresa fiscalizada por mera liberalidade e não se encontra contemplado pela norma isentiva veiculada pelo § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, e, portanto, tais valores compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

f) Quanto ao pagamento de diárias, relata a autoridade autuante que foram pagas diárias a segurados contribuintes individuais cujos valores não foram declarados em GFIP, embora tenham sido superiores a 50% (cinquenta por cento) da remuneração paga na competência, além de diárias que foram pagas com habitualidade a beneficiários sem vínculo com a empresa durante várias competências seguidas. No ponto, aduz a fiscalização que, muito embora a contribuinte tenha sido intimada a exhibir, por amostragem, os comprovantes das despesas efetuadas com mencionadas diárias, a fiscalizada não comprovou tais despesas, razão pela qual tais pagamentos foram considerados remunerações pagas a contribuintes individuais, nos termos do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, que determina a incidência da contribuição previdenciária à alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço;

O r. acórdão – fls 1875 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo os autos de infração lavrados. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

- Nulidade do lançamento - a busca pela verdade material e a necessidade de comprovação da prática infracional. A Autoridade Fiscal não procurou identificar a relação dos pagamentos realizados a título de diárias e auxílio moradia com a atividade da Recorrente. Tampouco buscou analisar a operação da Recorrente ou mesmo entender se as despesas pagas eram "para" o trabalho ou "pelo" trabalho. Se elas poderiam constituir remuneração às pessoas que receberam tais valores ou apenas ressarcimento de valores despendidos.
- Falta de fundamentação. A r. decisão não analisou e não considerou os fatos e o suporte documental apresentados no processo administrativo.
- Os valores percebidos pelos empregados de natureza indenizatória, assim como os encargos sociais, não possuem natureza jurídica de salário/remuneração, logo, não constituem fato gerador da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de salários, tão pouco há que se falar na obrigação tributária das empresas recolherem o aludido tributo sobre estas parcelas, ou mesmo sobre elas cumprir obrigações acessórias. Nessa linha cita precedentes do STF e STJ.
- Os pagamentos realizados a título de auxílio moradia possuem nítido caráter de ressarcimento, despendidos "para" o trabalho e não "pelo" trabalho, em hipótese alguma configurando-se como remuneração de quem os recebe conforme pretende fazer crer a r. decisão recorrida.
- As diárias correspondem ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior. Nesse sentido, também as diárias, da mesma forma que o auxílio moradia, não possuem natureza de remuneração pelo trabalho, mas sim, para que o trabalho seja realizado, de tal forma que é manifesto o seu caráter indenizatório.
- A inexigibilidade da multa de ofício aplicada - NFLD'S NºS 37.302.357-0; 37.339.656-2 E 37.339.657-0. Se não há débito há ser exigido, não há que se falar em aplicação de multa, na medida em que se não existe obrigação de recolher o valor principal, não há que se falar em penalidade a ser aplicada à Recorrente. As multas confiscatórias, assim consideradas em razão do montante excessivo ou despropositado em relação à infração tributária, são expressamente vedadas constitucionalmente pelo artigo 150, IV, da Carta Política de 1988.

- Inaplicabilidade das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias. Os pagamentos realizados a título de auxílio moradia e diárias não tem natureza de remuneração, e tampouco são pagos pela prestação de serviço.
- Nesse sentido, se não existe obrigação principal, qual seja, dever de recolher as contribuições previdenciárias sobre essas rubricas, não há que se falar em obrigação acessória, de tal forma que ao CGEE não podem ser imputadas as multas em questão. Não havendo o dever de recolher, não há dever de informar referidos valores, posto que, inexistindo o principal, o acessório deixe de possuir motivação e base de existência.
- Excesso da multa por não apresentação de GFIP - NFLD Nº 37.302.356-1
- Requer a anulação dos Autos de Infração em epígrafe, com o consequente arquivamento do processo administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Oseas Coimbra

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DAS DIÁRIAS PAGAS

A lei 8212/91 disciplina a matéria.

Art. 28 (...)

§ 8º *Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)

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

O relatório fiscal detalha as parcelas lançadas como diárias e consideradas como salário de contribuição.

(...)Da análise da referida conta foi possível identificar quatro grupos distintos de favorecidos, sendo eles:

33. Segurados empregados e contribuintes individuais cujos valores recebidos a título de diárias foram inferiores a cinquenta por cento da remuneração na competência - nesta situação, conforme legislação previdenciária os valores recebidos não integram a remuneração;

34 Segurados empregados cujos valores recebidos a título de diária foram superiores a cinquenta por cento da remuneração na competência - neste caso, os valores recebidos integram a remuneração e o contribuinte os declarou em GFIP;

35. Segurados contribuintes individuais cujos valores recebidos como diárias foram superiores a cinquenta por cento da

remuneração na competência - situação em que os valores compõe o salário de contribuição. No caso presente a empresa não os declarou em GFIP, sendo portanto, fato gerador de contribuição previdenciária e objeto de levantamento de débito pela Auditoria Fiscal;

36. Beneficiários sem vínculo com a empresa (nem segurados empregados e nem contribuintes individuais).

37. No caso específico de beneficiários sem vínculo com a empresa, observam-se situações em que a "diária" foi paga a inúmeros favorecidos com habitualidade durante várias competências seguidas.

38. Intimado a justificar o pagamento das diárias, utilizando planilha elaborada pela fiscalização, o CGEE argumentou que os pagamentos foram efetuados a colaboradores que eram convidados a participar de eventos patrocinados pelo Centro e não eram remunerados por tal participação. O contribuinte justificou cada uma das diárias pagas, conforme planilha constante dos documentos comprobatórios.

39. Prosseguindo, a fiscalização intimou-o a exhibir, por amostragem, os comprovantes das despesas efetuadas com as diárias, registradas na conta 2580. Em resposta o CGEE manifestou-se conforme transcrito:

"O procedimento de ajuda de custo destina-se a atender o deslocamento das pessoas para satisfazer o custeio de estadia, alimentação e transporte aos colaboradores, participantes de eventos, e aos prestadores de serviços contratados pelo Centro.

***A pecúnia tem seu valor fixado previamente por resolução da presidência do CGEE, sem a obrigatoriedade de comprovação dos gastos realizados.**...Esclarecem os que toda a liberação de pagamento de ajuda de custo aos beneficiários ocorre com a autorização prévia dos ordenadores de despesas do Centro em formulário próprio de Solicitação de Viagem Doméstica."*

40. Cabe observar que diárias de viagem são quantias pagas a empregados, de natureza indenizatória, em razão de o trabalhador ter que suportar gastos de viagens e manutenção por força do seu contrato de trabalho. No caso de despesas de viagem ou deslocamento, que têm natureza ressarcitória, devem ser comprovadas por documentação hábil para que não constituam remuneração.

41. Portanto, tendo em vista que o Centro não comprovou as despesas com as diárias, conforme exposto acima, os pagamentos foram considerados remunerações pagas à contribuintes individuais, nos termos da Lei 8212/91, artigo 22, inciso III, transcrito abaixo. Portanto deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Da legislação citada, temos que as diárias são pagamentos efetuados a segurados empregados para ressarcir seus gastos nos deslocamentos em razão de ações executadas em nome do empregador.

Do que posto e afirmado pelo CGEE, correto o posicionamento da fiscalização enquadrando tais valores não comprovados e pagos a pessoal estranho ao quadro laboral da empresa e os valores pagos a contribuintes individuais superiores a cinquenta por cento da remuneração na competência, como salário de contribuição, tudo devidamente fundamentado na legislação adrede citada.

DO AUXÍLIO MORADIA

As verbas pagas a título de auxílio, com habitualidade, se enquadram no conceito de salário de contribuição previsto no art. 28,I da lei 8.212/91, que transcrevo.

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

O mesmo artigo traz exceção a regra relacionada a pagamento de habitação.

Art. 28.

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

(...)

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; (Alínea incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Sobre o tema, trago jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de lavra do em. Ministro Luiz Fux.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SALÁRIO-
CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DOS

ALUGUÉIS E IPTU DO IMÓVEL EM QUE RESIDE O EMPREGADO. HABITUALIDADE. NATUREZA SALARIAL.

1. Em sede de embargos declaratórios é possível a modificação do julgado para o fim de suprir os vícios previstos no art. 535 do CPC, ou diante de erro material.

2. Os aluguéis e IPTU do imóvel onde reside o empregado transferido, pagos com habitualidade, por tempo indeterminado, não se configuram ajuda de custo, uma vez que esta é concedida em parcela única.

*3. A ausência de eventualidade do pagamento de referidas verbas, a exemplo do que ocorre com o auxílio-creche e auxílio-alimentação, **torna nítido o seu caráter remuneratório, integrando o salário-contribuição.***

4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, tão-somente para sanar omissão quanto incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas com aluguéis e IPTU. EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 440.916 - SC (2002/0074371-6), julgado em 25.03.2003

Nessa linha, irreprochável o entendimento da r. decisão, que incorporo a este voto.

No que concerne, especificamente, aos valores pagos pela impugnante a título de auxílio moradia, é bem de ver que o fornecimento de habitação não integrará o salário-de-contribuição tão-somente nas situações previstas na alínea “m” do supracitado dispositivo legal.

Isto é, o comando normativo é no sentido de excluir da tributação apenas o pagamento da habitação tida como indispensável para que haja a prestação do serviço, leia-se, nos casos em que a prestação do serviço ocorra em lugares distantes dos centros habitacionais ou que a prestação laboral exija deslocamento temporário e estada, de modo que, em tais situações, não fosse a habitação fornecida pelo empregador impossível tornar-se-ia o próprio labor.

*Referida exclusão, portanto, **não abrange situações em que o fornecimento de habitação seja feito para atender a mera conveniência ou liberalidade da empresa, como se comprova ter acontecido no caso dos autos, a teor da Resolução n.º 53 do Conselho de Administração da impugnante, colacionada à fl. 155 do processo, resolução esta que autorizou o pagamento de auxílio moradia em Brasília para ocupantes de cargos de direção e assessoria da empresa em relevo, dada a dificuldade de atrair dirigentes de alto nível residentes em outros Estados da Federação.***

*Neste quadro, a moradia **paga habitualmente pela empresa em favor do seu empregado afigura-se como contraprestação do serviço que ele lhe presta.** Destina-se a satisfazer um interesse útil a esse empregado e que, de outro modo, somente seria*

atendido com recursos próprios, daí a falta de atratividade para captar profissionais que a empresa

procurou suprir. Logo, no presente caso há um acréscimo patrimonial do beneficiado em decorrência de tal pagamento, constituindo-se em verba salarial que integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em causa, descabendo, portanto, a analogia entre o pagamento de tal verba e o auxílio-moradia que é pago a título de indenização ao servidor público estatutário, nos termos da Lei n.º 8.112, de 1990.

Assim sendo, não merece reparo a r. decisão, restando comprovado que os valores considerados como diárias e auxílio moradia constituem, *in casu*, base de cálculo de contribuições previdenciárias, resultando em obrigações acessórias e principais daí advindas.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

A multa aplicada tem seu valor determinado pela legislação em vigor. A atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para sua aplicação. A presente multa encontra fundamento nos dispositivos legais trazidos no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD.

No entanto, o art. 106, inciso II, “c” do CTN determina a aplicação de legislação superveniente apenas quando esta seja mais benéfica ao contribuinte.

Os valores das multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei nº 11.941/09. Assim sendo, como os fatos geradores se referem ao ano de 2007 e 2008, o valor da multa aplicada até a competência 11/2008, nos AI DEBCAD 37.302.357-0, 37.339.656-2 e 37.339.657-0, deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

APLICAÇÃO DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. AUTO DE INFRAÇÃO DE GFIP. DEBCAD 37.302.356-1

O art. 106, inciso II, “c” do CTN determina a aplicação de legislação superveniente, caso esta seja mais benéfica ao contribuinte.

As multas em GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09, o que pode beneficiar o recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, senão vejamos:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Dessarte, o valor do Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal - art. 32-A,I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

No cálculo da multa devem se observados os valores mínimos, por competência, elencados no parágrafo 3º do mesmo artigo 32-A.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do presente recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do auto DEBCAD 37.302.356-1 – CFL68, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

Processo nº 10166.722722/2011-41
Acórdão n.º **2803-003.583**

S2-TE03
Fl. 13

O valor da multa aplicada até a competência 11/2008, nos AI DEBCAD 37.302.357-0, 37.339.656-2 e 37.339.657-0, deve ser calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte. A comparação dar-se-á no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte e, na inexistência destes, no momento do ajuizamento da execução fiscal, conforme art.2º. da portaria conjunta RFB/PGFN no. 14, de 04.12.2009.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.