



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11474.000040/2007-86
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.856 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSTITUTO DE PLANEJAMENTO URBANO DE FLORIANÓPOLIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/07/2006

DIÁRIAS EXCEDENTES A 50% DA REMUNERAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCLUSÃO DA TOTALIDADE DA DIÁRIA.

Ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, as diárias pagas, quando excedentes a 50% da remuneração mensal, integravam o salário de contribuição pelo seu valor total.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

O presente processo trata do **Debcad 37.010.119-7**, referente às Contribuições Previdenciárias da empresa e dos segurados, além das Contribuições a Outras Entidades ou Fundos (Sest e Senat), incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 146 a 151.

O lançamento foi considerado procedente em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 22/09/2010, prolatando-se o Acórdão nº 2301-01.656 (e-fls. 45 a 57 do Volume V2), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/07/2006

DECADÊNCIA . PRAZO DE CINCO ANOS. DIES A QUO DO ART . 173 , INCISO I.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies *a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, a omissão no recolhimento de contribuições sobre pagamentos a contribuintes individuais induz à aplicação da regra do art. 173, inciso I.

DIÁRIAS . ISENÇÃO D A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA O VALOR DE ATÉ 50% DA REMUNERAÇÃO

O valor das diárias correspondente a 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.

IMUNIDADE RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE NO CASO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal é aplicável somente aos impostos - e não às contribuições - incidentes sobre o patrimônio a renda ou os serviços dos entes públicos, das autarquias e das fundações instituídas e mantidas por este, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da 3.ª Câmara / 1.ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, em dar provimento parcial ao recurso: a) por maioria de votos, vencido o conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes que aplicava o artigo 150, §4º do CTN, pelo reconhecimento da decadência com base no artigo 173, 1 do CTN e; b) no mérito, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Júlio Cesar Vieira Gomes e Bernadete de Oliveira Barros, para considerar a incidência sobre os valores de diárias apenas que excederem os 50% do salário. O conselheiro Damiano Cordeiro de Moraes também reconheceu que se deveria considerar a declaração apresentada por segurado para comprovação da remuneração acima do teto do RGPS, no que restou vencido.

O processo foi recebido na PGFN em 07/04/2011 (carimbo e assinatura na Relação de Movimentação de e-fls. 361), sendo que o Procurador foi intimado em 26/05/2011

(Termo de Intimação de e-fls. 360). Em 13/05/2011 (data de emissão da Relação de Movimentação de e-fls. 362), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 363 a 376, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir **incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o total das diárias, quando excedentes a 50% da remuneração do segurado.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 07/03/2012 (e-fls. 377/378).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional assevera que as diárias para viagens não integram o salário de contribuição, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal do empregado e, caso ultrapassem esse limite, devem ser tributadas na sua totalidade. Nesse passo, argumenta que a verba relativa à ajuda de custo/diária recebida pelos segurados empregados da autuada não estaria fora do campo de incidência das Contribuições Previdenciárias, já que ultrapassam 50% da remuneração mensal, conforme planilhas de fls. 150 a 157. Conclui que, em face da inexistência de dispensa legal de incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tal verba, no período objeto do presente lançamento, o lançamento deve ser restabelecido.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 26/03/2013 (AR de e-fls. 383) e, em 09/04/2012, interpôs o Recurso Especial de e-fls. 384 a 391 e ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 404 a 409 (carimbo de recepção de e-fls. 384 e 404).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

- o acórdão recorrido, na parte em que excluiu por decadência os fatos ocorridos até 12/2000, bem como considerou isentos os valores das diárias até o limite de 50% da remuneração, não merece qualquer reparo;

- no tocante aos comissionados à disposição da Autarquia, incumbe salientar que a regularização consta da Lei Complementar nº 349, de 2009, em seus arts. 16 e 17, que determina:

"Art. 16. O servidor pertencente a outro ente da Federação, quando cedido a poder ou órgão do Município de Florianópolis, com ou sem ônus, permanecerá vinculado a seu regime de origem. Art. 17. O desconto e o recolhimento das contribuições previdenciárias são de responsabilidade do poder ou órgão que efetuar o pagamento de suas respectivas folhas de pagamento."

- com relação ao comissionado Vanderlei Santiago, este desconta a Previdência sobre o teto máximo, desse modo, deve ser excluído da relação;

- adentrando no campo do salário de contribuição, perfaz a necessidade de esclarecer o que a lei municipal supracitada define:

"Art. 21. Entende-se como base do salário de contribuição o subsídio do cargo efetivo, em parcela única, o vencimento do cargo efetivo acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, dos adicionais de caráter individual e das vantagens pessoais permanentes, os proventos e as pensões, excluídas:

I - as diárias para viagens;

II - a ajuda de custo;

III - a indenização de transporte;

IV - o salário-família;

V - o auxílio-alimentação;

VI - o auxílio-creche;

VII - as parcelas remuneratórias pagas em decorrência do local de trabalho;

VIII - o abono de permanência de que trata o art. 73 desta Lei Complementar; e

IX - as demais verbas de natureza indenizatória, não-incorporáveis, previstas em lei. § 1º Fica vedada a incorporação aos proventos de aposentadoria e pensão, verbas remuneratórias que não tenham integrado o salário de contribuição."

- resta claro que, quanto ao servidor de cargo efetivo, não incide o recolhimento de Contribuição Previdenciária, por não se tratar de verba de caráter permanente;

- a previsão legal que trata do salário de contribuição consta no art. 28, § 9º, alínea "h", da Lei nº 8.212, de 1991;

- não resta dúvida de que há incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores percebidos em diárias, quando estes ultrapassarem os 50% delimitados pela legislação acima vigente e esse, inclusive, é o entendimento da Turma recorrida;

- nesse mesmo entendimento está expresso que a Contribuinte efetue o recolhimento apenas sobre as diárias que extrapolaram 50% da remuneração mensal;

- não há como lograr êxito a pretensão deduzida pela Fazenda Nacional, pois pacífico o entendimento, além de ultrapassar o previsto na lei de forma injustificada, vez que resta inequívoco que o recolhimento previdenciário deve ser suprido quando o pagamento das diárias ultrapassar o valor da remuneração mensal;

- em outra análise, questiona-se a existência da imunidade recíproca.

Ao final, a Contribuinte pede o não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi negado seguimento, conforme despacho de 16/01/2017, e-fls. 432 a 440.

A Unidade Preparadora da RFB opôs os Embargos Inominados de e-fls. 452, suscitando que não existiriam lançamentos relativos à rubrica "diárias", e nesse sentido não poderia ser admitido Recurso Especial para tratar de tal matéria.

Conforme despacho 04/10/2017 (e-fls. 455 a 456), o Presidente da Turma recorrida negou seguimento aos Embargos, conforme a seguir:

Ocorre que há equívoco no entendimento da recorrente. Segundo relatório da decisão embargada - efls 349, o contribuinte alegou que os pagamentos efetuados a contribuintes individuais também se referiam a diárias, como informa tabela do relatório fiscal de e-fls. 153 e ss, e tal matéria foi devidamente tratada na r. decisão. Dessa feita, já admitido o especial interposto pela Fazenda Nacional, fls 377, com a devida ciência do contribuinte, o qual teve seu recurso especial inadmitido, devem os autos seguirem para julgamento perante a CSRF.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do **Debcad 37.010.119-7**, referente às Contribuições Previdenciária da empresa e dos segurados, além das Contribuições a Outras Entidades ou Fundos (Sest e Senat), incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 146 a 151.

O Colegiado recorrido reconheceu a decadência de parte da exigência, além de manter a incidência das Contribuições apenas sobre os valores que excederam a 50% da remuneração do segurado.

A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que as **Contribuições Previdenciárias incidem sobre o total das diárias, quando excedentes a 50% da remuneração do segurado.**

Tal questão foi enfrentada no acórdão recorrido nos seguintes termos:

A lei 8.212/91 concedeu uma isenção para as diárias no §9.º, alínea "h" do art. 28, in verbis:

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

(...)

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

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

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

Optamos pela segunda forma de interpretar o dispositivo, pois entendemos que na primeira hipótese - só há isenção se o total das diárias não ultrapassar 50% da remuneração - estaríamos negando qualquer hipótese de isenção no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição. Explicamos. A incidência sobre as diárias a serem incluídas no salário-de-contribuição, conforme consta do art. 28, §8º, só ocorre no caso de o total das diárias ultrapassar 50% da remuneração. Não ultrapassando tal limite, as diárias não compõem o salário-de-contribuição e não sofrem a incidência da contribuição a cargo do empregado ou trabalhador avulso. Tomando o dispositivo isencional em comento com a primeira hipótese hermenêutica, só concederíamos isenção para aqueles casos nos quais as diárias não ultrapassam 50% da remuneração, ou seja, concederíamos isenção para casos em que nem incidência há! Por isso, tal alternativa não nos parece ser a melhor opção hermenêutica no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição. No caso da contribuição a cargo das empresas, a incidência não considera o salário-de-contribuição, mas por uma questão de coerência e tratamento isonômico, adotamos a mesma interpretação do dispositivo isencional que utilizamos para a contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição.

Assim **interpretamos a isenção da alínea "h" do 9.º do art. 28, em todos os casos, como aplicável ao valor das diárias que não ultrapassam 50% da remuneração.** Ressalvamos que não vemos nisso qualquer ofensa ao art. 111 do CTN, pois dado o aparente conflito entre as normas de incidência e de isenção, nossa interpretação acabou por harmonizar os dispositivos sem que utilizássemos uma interpretação ampliativa ou analógica.

Passemos ao caso dos autos.

Observamos, fls. 150/157, que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária o valor total das diárias e não considerou a isenção da maneira como entendemos aplicável. Logo, devem ser excluídos do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo.

Entretanto, no período do lançamento, a regra vigente era a do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, que expressamente determinava a integração, ao salário de contribuição, do valor total das diárias, quando estas fossem superiores a 50% da remuneração do segurado. Confira-se:

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

(...)

§ 8º Integram o salário-de-contribuição **pelo seu valor total**:

a) **o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal**; (Incluída 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**;

Nesse sentido, por disposição expressa da legislação citada, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, incidem Contribuições sobre o total das diárias, quando pagas em valores superiores a 50% da remuneração do segurado.

Registre-se que ao aplicador da lei é defeso fixar interpretação que amplie o sentido da norma de isenção, conforme dispõe o art. 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (destaquei)

Assim, entender que, no caso de diárias com valor acima de 50% da remuneração do trabalhador, somente seria tributável a parte excedente a este percentual, representaria ampliação da regra isencional, o que é vedado pelo inciso II, acima transcrito.

Destarte, merece reforma a decisão *a quo*, de modo que se recomponha o salário de contribuição, incluindo-se as diárias pelo seu valor total, quando excedido o limite de 50% da remuneração do segurado.

Em consonância com essa interpretação, os seguintes precedentes do CARF:

Acórdão 2301-005.896, de 08/04/2019

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

(...)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PAGAMENTO DE DIÁRIAS.

Integram o salário de contribuição as diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal.

(...)

Acórdão 2401-004.396, de 14/06/2016

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

(...)

DIÁRIAS EXCEDENTES A 50% DA REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

As diárias pagas, quando excedentes de 50% da remuneração mensal, integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total.

(...)

Acórdão 2401-003.515, de 13/05/2014

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/2004

(...)

DIÁRIAS DE VIAGEM EXCEDENTES DE 50% DA REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

As diárias para viagem, quando excedem a cinquenta por cento da remuneração mensal do segurado empregado, integram o salário de contribuição pelo seu valor total.

(...)

Acórdão 2803-003.792, de 05/11/2014

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

(...)

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.

(...)

Quanto aos demais argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de Contrarrazões – filiação de servidor público ao RGPS, verificação do teto do salário-de-contribuição para determinação da contribuição do segurado e imunidade recíproca – estes sequer podem ser conhecidos, já que são matérias estranhas ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Como a própria denominação da peça está a indicar, as Contrarrazões devem abrigar unicamente contrapontos às razões de recurso apresentadas pela parte recorrente que obtiveram seguimento à Instância Especial.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-009.856 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 11474.000040/2007-86