



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.022025/2008-26
ACÓRDÃO	2001-007.617 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOP DE ECON E CRED MUTUO DOS PETROL NO EST MG LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. AJUDA DE CUSTO. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

O salário de contribuição para o empregado ou trabalhador avulso constitui-se na totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho, excetuando apenas as parcelas previstas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, considerando-se remuneratória a parcela paga a título de ajuda de custo quando não apresentados os documentos que fundamentaram os lançamentos contábeis correspondentes.

Não sendo demonstrado que a verba paga a título de “ajuda de custo alimentação e transporte” se enquadra nos requisitos e exceções previstas no texto legal, deverão os pagamentos habituais realizados integrar o salário de contribuição, por assumir natureza remuneratória.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LIMITE EM 20%.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais, que resultem em constituição de crédito tributário sobre fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se

aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para determinar que se observe na apuração da multa mais benéfica para período compreendido na retroatividade, se cabível o disposto no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Rodrigo Duarte Firmino (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão proferida pela DRJ/BHE - acórdão nº 02.24.358, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte, em face do AI - DEBCAD nº 37.197.287-6.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 157/162):

Trata-se de crédito em desfavor da COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS PETROLEIROS NO ESTADO DE MINAS GERAIS LTDA - COPETRO, no montante de R\$ 49.441,86 (quarenta e nove mil e quatrocentos e quarenta e um reais e oitenta e seis centavos), consolidado em 22.12.2008, relativo ao período de 01/2004 a 12/2004.

O Termo de Início de Procedimento Fiscal consta das fls. 45/46.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 57/67, o crédito corresponde a **contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais (associados eleitos membros do Conselho de Administração, do Conselho Fiscal e da Comissão de Crédito), constantes da rubrica "ajuda de custo alimentação transporte"**, apurada nas folhas de pagamento apresentadas à fiscalização em meio digital.

O Relatório Fiscal ainda informa que os dispositivos legais que ampararam a exigência são o artigo 22, inciso III, e § 1º e o artigo 28, inciso III, ambos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Cientificado da autuação em 22.12.2008, conforme de fl. 01, o sujeito passivo apresentou impugnação em 21.01.2009, às fls. 78/87, alegando em síntese:

Que os valores pagos a **título de "ajuda de custos" não têm natureza salarial**, não integrando à base de cálculo das contribuições previdenciárias, e que, no tocante aos honorários mensais dos diretores, vem recolhendo regularmente as contribuições devidas.

Comenta que os diretores trabalham na Petrobrás - REGAP, no município de Betim, Minas Gerais, **e, para prestarem os seus serviços à Cooperativa, necessitam fazer o deslocamento diário para Belo Horizonte, onde fica a sede da impugnante.**

Assim, fala que recebem **uma ajuda de custos conforme folha de pagamento devidamente contabilizada e que expressa exatamente a natureza jurídica da verba recebida.**

Transcreve o § 2º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT e o enunciado de nº 101 do TST para dizer que ajuda de custo não tem natureza salarial, qualquer que seja o valor pago, por se tratar de verba indenizatória com a finalidade específica de cobrir despesas do empregado em decorrência de mudança do local de trabalho, diferentemente de diárias para viagem, que são limitadas a 50% da remuneração percebida, que não é o caso dos autos.

Reporta, também, a acórdãos do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, que tratam de valores pagos a empregados para a indenização das despesas de locomoção.

Realça entendimento de Sérgio Pinto Martins de que, em regra, distinguem-se as diárias das despesas de viagem e das indenizações de transporte, pois nestas o pagamento feito pelo empregador é, na verdade, o reembolso exato das despesas gastas pelo empregado na viagem, mediante prestação de contas. As diárias, porém, não ficam subordinadas à comprovação do valor gasto pelo empregado.

Com base em doutrina de Maurício Goldinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento, discorre da conceituação de remuneração, que equivale à contraprestação pelo serviço prestado, e da conceituação de parcelas indenizatórias instrumentais.

As parcelas indenizatórias são àquelas que visam ressarcir prejuízos, despesas consumadas, despesas antecipadas, tais como diárias para viagem, ou aquelas que visam a compensar o empregado por lesão parcial ou total.

Já as parcelas instrumentais seriam as ofertadas aos empregados para viabilizar a própria realização do serviço contratado, a exemplo de vestuários, equipamentos e outros acessórios.

Acrescenta, no que concerne a diárias e ajuda de custo, que a maioria dos juristas não adota como critério, na definição da parcela indenizatória, nem o valor, se excedente ou não a 50% do salário fixo, nem tampouco a habitualidade, mas sim o conceito de que a parcela indenizatória tem como causa o dano patrimonial decorrente do gasto desnecessário para a execução do serviço, enquanto salário ou vencimento reside no trabalho prestado, na disponibilidade ao serviço ou à instituição, acrescentando um bem econômico ao patrimônio do empregado.

Na situação, fala que, para a caracterização de incidência da contribuição previdenciária, **é necessário aferir da natureza jurídica da verba denominada "ajuda de custos"**, nas condições em que fora pago pela impugnante, e, se a mesma enquadrar-se como indenizatória, resta evidente que não haverá a incidência da referida contribuição.

Trata, ainda, que **os valores pagos a título de ajuda de custo encontram-se devidamente contabilizados na rubrica própria, fazendo prova a favor do contribuinte.**

Diz, à luz da legislação vigente (artigo 144 do Código Tributário Nacional) e dos princípios contábeis de geral aceitação e das normas de contabilidade vigentes, que o lançamento foi fundado em presunção de que as ajudas de custo pagas aos diretores têm natureza de retribuição pelo trabalho, visto que a matéria fática prova a favor do contribuinte, ilidindo a aparente liquidez e certeza do crédito tributário constante do auto de infração.

Ressalta que o Fisco não demonstrou a existência de vícios na escrituração da impugnante, que, aliás, ficou evidenciada a prática de escrituração formal e ideologicamente correta.

Dentro do princípio da verdade material, comenta que a Administração deverá certificar-se se demonstram o fato tributável na extensão legal, ainda que eventualmente o contribuinte não tenha colaborado com a compreensão dos fatos.

No caso, diz que mantém documentação que lastreou a escrituração regular, sendo que esta, com observância das disposições legais, faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo à autoridade administrativa a prova em contrário.

Às fls. 115/118, está em anexo, à peça impugnatória, cópia do Livro Razão, na qual são lançados os valores referentes a honorários do Conselho Fiscal, da Diretoria, do Conselho de Administração, **e valores a título de ajuda de custo alimentação e transporte.**

Observa, ainda, que foi apresentada ao Fisco escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, não podendo haver a substituição da prova direta, em que a escrituração se traduz, pela prova indiciária, ocorrida no presente auto de infração, já que, efetivamente, os valores pagos pela impugnante tiveram a natureza indenizatória e foram classificados contabilmente como ajuda de custo.

Em vista do exposto e das provas apresentadas, pede o cancelamento do presente auto de infração.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

BASE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

É base de incidência de contribuições previdenciárias os valores pagos aos contribuintes individuais que, na legislação, não estejam discriminados como verbas não integrantes do salário de contribuição.

Cientificada da decisão, em 15/12/2009 (fls. 166), a contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 13/01/2010, recurso voluntário (fls. 167/175), insurgindo-se contra a manutenção do lançamento, reportando-se e repisando literalmente as alegações da peça impugnatória, no sentido da natureza indenizatória da verba ajuda de custo paga aos membros dos conselhos de administração e fiscal e da comissão de crédito, cujos fatos estão devidamente registrados em sua escrituração contábil, que foi realizada em estrita observância das disposições legais. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial a justificar as pretensões recursais. Requerendo, ao final, a procedência recursal, com o conseqüente cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 176.

Em 11/09/2023, em face da dispensa do mandato da conselheira relatora, Ana Cecília Lustosa da Cruz, ocorrido em 10/08/2023, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 181/182), sendo-me distribuído, em 05/06/2024, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da “ajuda de custo alimentação transporte” paga aos membros do Conselho de Administração, do Conselho Fiscal e da Comissão de Crédito – da natureza jurídica da aludida verba paga:

O litígio recai sobre a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de “ajuda de custo alimentação transporte” aos membros dos Conselhos de Administração e Fiscal e da Comissão de Crédito da Recorrente, no período de 01/2004 a 12/2004, importando na apuração do crédito tributário, no valor de R\$ 49.441,86, já acrescido de multa e juros de mora (fls. 574/576).

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, da análise dos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 157/162) e aliado aos informes contidos na autuação e no relatório fiscal da autuação (fls. 2/21 e 59/76), entendo que a pretensão recursal merece ser parcialmente acolhida.

No que tange à natureza da verba, considerando que a Recorrente, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado – diga-se de passagem, limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, sem comprovar, como lhe competia, a efetiva necessidade dos gastos com o auxílio concedido para a execução dos serviços, aliado ao fato de que os aludidos pagamentos, como realizados, ocorreram em desalinho com o art. 28, § 9º da Lei 8.212/91 – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos norteadores do voto condutor (fls. 161/162), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Adentrando nas alegações de defesa, firmamos que **não ocorreu a desconsideração da contabilidade da impugnante e que não se exigem contribuições por prova indiciária**, uma vez que a fiscalização, em seu Relatório, não indicou falhas em lançamentos contábeis, **mas apenas inseriu as verbas pagas no conceito de salário de contribuição do inciso III do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991**.

Isso deve ser compreendido porque os valores pagos **a título de "ajuda de custo alimentação transporte", aos associados eleitos membros do Conselho de Administração, do Conselho Fiscal e da Comissão de Crédito, não compõem o rol das parcelas não integrantes do salário de contribuição, previstas no § 9º do também artigo 28 daquela Lei**.

De certo, quanto à ajuda de custo alimentação, esta **não integraria o salário de contribuição** se paga nos termos do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976), ou se a alimentação fosse fornecida ao contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija estada.

Entretanto, para a situação em análise, **não foi o que ocorreu**, porque **a alimentação foi paga em pecúnia através de folha de pagamento**, e não como fornecimento utilidade em conformidade com as normas do PAT, ou, muito menos, para suprir as necessidades dos trabalhadores em frente de trabalho.

Então, os valores pagos a título de ajuda de custo alimentação **integram** o salário de contribuição, porquanto **não são as exclusões da base de incidência previstas nas alíneas "c" e "m" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991**.

Em relação aos valores pagos **a título de transporte**, melhor sorte não tem a impugnante, pois a suposta ajuda de custo **não foi paga nos termos das alíneas "f", "g", "h", "m" e "s" do § 9º do referido artigo 28**, que tratam, respectivamente, de vale-transporte, de parcela em decorrência de mudança de local de trabalho, de diárias para viagens, de transporte para trabalho em localidade distante da residência, em canteiro de obras, e de ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado.

De acordo com a defesa, os diretores trabalham na Petrobrás - REGAP, no município de Betim, Minas Gerais, e, para prestarem serviços à Cooperativa, ora impugnante, **necessitavam deslocar diariamente para Belo Horizonte, recebendo, com isso, uma ajuda de custo conforme folha de pagamento.**

Infere-se, do pronunciamento de defesa, que os pagamentos a título de transporte **não prestavam,** obviamente, à mudança de local de trabalho ou ao ressarcimento de despesas de viagens (diárias) ou ao de transporte para trabalho em localidade distante da residência, em canteiro de obras, ou ao de despesas pelo uso de veículo.

Especificamente, no que concerne a vale-transporte (Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985), **é vedado a sua substituição por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento.**

Portanto, sabendo que os valores pagos a título de ajuda de custo **foram em espécie, através de folha de pagamento,** fica afastada também a possibilidade de se conceituar a rubrica como vale-transporte, e, por via, não haver a incidência de contribuição previdenciária.

Destaca-se que a impugnante, muito embora venha firmar que os valores pagos são de natureza ressarcitória e que foram classificados contabilmente como ajuda de custo, **não traz, em sua defesa, documentos que dão suporte aos respectivos lançamentos e que comprovem efetivamente serem pagamentos indenizatórios.**

Por se tratar de hipótese de exclusão de incidência tributária, não basta o registro contábil com a nomenclatura de ajuda de custo, **mas a comprovação idônea do efetivo gasto com os diretores para a realização do trabalho, sob pena dos pagamentos integrarem o patrimônio do trabalhador, constituindo em salário de contribuição.**

(...)

Dessa feita, os valores pagos **a título de "ajuda de custo alimentação transporte" não podem ser tidos como verbas ressarcitórias, já que, além de não haver nenhuma comprovação de que os gastos são efetivamente necessários para a execução dos serviços, os mesmos não foram pagos na forma prevista na legislação (§ 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 1991),** que se diga deve ser interpretado restritivamente, visto que é norma que reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz.

(...)

Sendo assim, é base de incidência de contribuições previdenciárias os valores pagos aos segurados que, na legislação, não estejam discriminados como verbas não integrantes do salário de contribuição.

Logo, à míngua de comprovação em contrário, indene de dúvida acerca da natureza remuneratória da verba autuada – uma vez que os aludidos pagamentos foram realizados em desacordo com a legislação de regência, assumindo feição salarial, devendo assim integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária – correto o procedimento fiscal e a decisão recorrida, razão pela qual reconheço a subsistência do lançamento no particular.

Em relação ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos. Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Não obstante, constato ainda que a multa aplicada na apuração do crédito tributário teve por base legal o art. 35 da Lei nº 8.212/91. Neste sentido, por força da retroatividade benigna, sobretudo diante da mudança legislativa introduzida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, deverá ser observada a multa mais benéfica à contribuinte (art. 106, II, c do CTN), observado o percentual máximo de 20%, a ser apurado quando da liquidação do presente feito ou em caso de eventual parcelamento, na exata dicção do art. 2º, § 4º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Alia-se ao fato que PGFN já incluiu o referido tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do “Tema 1.26, c”, com base no Parecer SEI nº 11.15/2020/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFNME, conforme de depende do item 2 do aludido Parecer SEI:

2. A Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, fruto de sugestão formulada pela PRFN 3ª Região, propôs a inclusão em lista de dispensa recursal do tema referente à questão da retroatividade benéfica do percentual de multa moratória previsto no art. 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, nos seguintes moldes:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Portanto, com base na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, deverá ser observada a retroatividade benéfica da multa moratória do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/09, aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para determinar que se observe na apuração da multa mais benéfica para período compreendido na retroatividade, se cabível o disposto no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto