



## Consulta do Grupo de Trabalho do E-Social

Parecer n° 15/2021

### DIÁRIAS E JETOM. TRIBUTAÇÃO OU NÃO DOS VALORES.

1. Diárias. Verbas indenizatórias. §2º do art. 457 da CLT. Redação alterada pela Lei n.º 13.467/2017. Diárias não integram a remuneração, não se incorporam ao contrato e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. Portanto, não deve incidir IRPF nem INSS.
2. Jeton. Acórdão n.º 1925/2019 do Plenário do TCU. Definiu o jeton, previsto no art. 2º, § 3º, da Lei 11.000/2004, como de natureza remuneratória e corresponde à gratificação por presença de conselheiro em órgãos de deliberação coletiva. Ausência de decisão jurisprudencial definitiva sobre o assunto. Cobrança tributária temerária. Reflexos incertos.

Ilustre Procuradora-Geral do Conselho Federal de Enfermagem

#### I - INTRODUÇÃO

O processo vertente trata de questionamento feito pelo Dr. Gilney Medeiros sobre a incidência ou não de tributos nas diárias e nos jetons concedidos pelo COFEN.

É o relato do necessário.

#### II - ESCLARECIMENTOS

##### II.1 - DIÁRIA

Na redação anterior da CLT, no §2º do artigo 457, havia um critério objetivo de definição da natureza jurídica das diárias, presumindo-as salariais quando ultrapassavam 50% do salário e indenizatórias quando atingisse até 50%.

Mas perceba, mesmo assim, em alguns julgados do TST o simples fato de o empregado perceber diárias em valor superior a 50% do seu salário não deduzia a natureza salarial, pois o trabalhador poderia realizar as despesas com alimentação e hospedagem em montante superior ao seu salário sem que fosse caracterizada a fraude na quitação das diárias. Observe o teor do julgado nessa vereda:

“Dessa forma, o simples fato de o empregado perceber diárias em valor superior a 50% do seu salário não implica dizer que tal parcela possui natureza salarial, pois é plenamente possível que as despesas realizadas pelo trabalhador com alimentação e hospedagem durante as viagens ultrapassem o valor do seu salário sem que seja caracterizada a fraude na quitação das diárias.

Nesse sentido já se posicionou o Colendo TST, conforme julgado abaixo:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA - DIÁRIAS DE VIAGEM - NATUREZA JURÍDICA SUPERIOR A 50% DO SALÁRIO - RESSARCIMENTO DE DESPESAS -Esta Corte, por meio da SBDI-1, declarou que, se o pagamento de diárias ao empregado tem por objetivo o reembolso de despesas, não pode ser considerado como salário, mesmo que o valor seja superior a 50% do salário. Na espécie, o Tribunal Regional, valorando fatos e provas, estabeleceu que a finalidade do pagamento das diárias era o ressarcimento de despesas, ressaltando a existência de prestação de contas, disso o seu caráter indenizatório. Logo, em face da conclusão da Corte de origem de que a finalidade do pagamento das diárias era o ressarcimento de despesas, embora incontroverso o valor da parcela superior a 50% do salário da reclamante, não há como se aferir violação da literalidade do art. 457, §§ 1º e 2º, da CLT, tampouco contrariedade à Súmula nº 101 do TST. Precedentes. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (TST - AIRR 1314-37.2011.5.10.0019 - Rel. Min. Valdir Florindo - DJe 19.12.2013 - p. 1288)"

(TST - ARR: 4978520165230002, Relator: Alexandre De Souza Agra Belmonte, Data de Julgamento: 25/11/2020, 3ª Turma, **Data de Publicação: 27/11/2020**)

Só que em 11/11/2017, esse mesmo dispositivo sofreu alteração com o advento da Lei n.º 13.467/2017, de modo a fazer constar, em seu parágrafo 2º, que:

"As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário".

Logo, pode-se afirmar, com amparo nos fundamentos ora expendidos, que a partir de 11/11/2017 a integração pretendida à diária por viagem encontra vedação expressa na lei, obste este que imprime efeitos imediatos sobre os contratos de trabalho em curso, no que se refere às prestações de trato sucessivo que lhe são correlatas, e que gera efeitos ainda mais contundentes à Administração Pública, em face do que dispõe o caput do art. 37 da CF/88, que a obriga a balizar sua conduta pelo princípio da legalidade.

Como não poderia deixar de ser, o TST, com suporte nas novas modificações da CLT reafirmou a natureza indenizatória, ainda mais quando os empregados estão sujeitos à prestação de contas, que o caso dos funcionários do COFEN. Observe o teor da decisão:

**“Os fundamentos revelados no Provimento Jurisdicional impugnado estão em sintonia com a atual jurisprudência da mais Alta Corte Trabalhista,** principalmente quando traduz o entendimento da SDI-I, como se vê no seguinte precedente:  
“(…) II - RECURSO DE EMBARGOS DA RECLAMADA REGIDO PELA LEI 11.496/2007. EQUIPARAÇÃO SALARIAL. QUADRO DE CARREIRA. DIÁRIAS DE VIAGEM. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. Adoção de posicionamento desta Subseção no sentido de que as diárias de viagem pagas possuem natureza indenizatória quando os valores creditados ao empregado estão sujeitos à prestação de contas. Precedentes. Recurso de embargos conhecido e provido” (E-ED-RR-402000-27.2002.5.09.0012, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Relatora Ministra Delaide Miranda Arantes, DEJT 17/05/2013).”

(TST - AIRR: 3476320175050037, Relator: Hugo Carlos Scheuermann, 1ª Turma, **Data de Publicação: 30/11/2020**)

Somado a isso não consta nenhuma previsão de acordo coletivo do COFEN que gerasse essa dúvida sobre a incidência de tributação previdenciária ou trabalhista. De

outro lado, muito pelo contrário, na RESOLUÇÃO COFEN Nº 0471/2015 (ALTERADA PELAS RESOLUÇÕES COFEN Nº 590/2018 E 607/2019) está expresso que **as diárias possuem caráter nitidamente indenizatório**, perceba:

“CONSIDERANDO que o auxílio representação e **as diárias possuem caráter nitidamente indenizatório**, gerados a partir de circunstâncias distintas determinantes; e que, enquanto o auxílio representação serve à minimização dos prejuízos suportados por conselheiros, profissionais de enfermagem convocados, nomeados ou designados, bem como profissionais de outras categorias convidados, para o desempenho ou participação num ato ou numa atividade determinante dentro do sistema Cofen/Corens, as diárias, por sua vez, consistem em indenizações devidas para, além das pessoas indicadas acima, os assessores, empregados públicos, colaboradores, destinadas ao deslocamento da sede do Conselho Federal ou dos Conselhos Regionais de Enfermagem, conforme o caso, com a finalidade de representá-los em outras localidades, dentro ou fora do Brasil, visando, assim, ao pagamento das despesas com hospedagem, alimentação, locomoção e outras de caráter extraordinário;”

Por derradeiro, cumpre salientar que o próprio TCU, por meio do **Acórdão n.º 1925/2019**, definiu que as **diárias de conselhos de fiscalização são verbas de caráter eventual, de natureza indenizatória**, constate:

“Acórdão

VISTOS, relatados e discutidos estes autos referentes à fiscalização de orientação centralizada (FOC) , realizada para avaliar os controles, as receitas, a regularidade das despesas com verbas indenizatórias, as transferências de recursos para terceiros e para prover um panorama sobre as atividades finalísticas dos conselhos de fiscalização profissional (CFP) .

**ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, em:**

9.1. Fixar os seguintes entendimentos em relação à execução da despesa pelos conselhos de fiscalização profissional:

**9.1.1. diária e auxílio de representação são verbas de caráter eventual, de natureza indenizatória e:**”

## **II.2 - JETON**

Com relação ao pagamento de Jeton, algumas considerações devem ser feitas.

O art. 1º, § 3º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, delineia que os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas foram autorizados a normatizar a concessão de diárias, jetons e auxílios de representação, fixando o valor máximo para todos os Conselhos Regionais, “in verbis”:

“Art. 1º Os arts. 4º e 5º da Lei nº 3.268, de 30 de setembro de 1957, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4º O Conselho Federal de Medicina compor-se-á de 28 (vinte e oito) conselheiros titulares, sendo:

[...]

l) normatizar a concessão de diárias, jetons e auxílio de representação, fixando o valor máximo para todos os Conselhos Regionais.” (NR)

E antes que se pense sobre qualquer espécie de inconstitucionalidade da lei, ostenta-se salientar que apenas o art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, foi declarado inconstitucionalmente material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, de forma que excluiu de sua incidência tão somente a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. (RE 704292, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017).

Em suma, a normatização de jeton continua legítima pelos Conselhos de Fiscalização, e isso foi tranquilamente repisado pelo TCU e STJ, veja:

“586. O pagamento de jeton no âmbito dos conselhos, desde que observados valores restritos e as circunstâncias em que são pagos, encontra respaldo em deliberações desta Corte (Decisão 84/1993-TCU-Plenário, TC 022.226/92-3 e Acórdão 264/2002-TCU-Plenário, TC 625.200/1997-7) e do Superior Tribunal de Justiça - STJ (ROMS n. 11.648/RS; proc. n. 2000/0019457-3; 5ª T., Rel. Min. Gilson Dipp) .

587. Este Tribunal já definiu, também, que o pagamento de jeton deve se restringir às hipóteses de comparecimento a sessões de plenário e a reuniões de diretoria com caráter deliberativo (Acórdão 549/2011-TCU-2ª Câmara) , razão pela qual é devido somente aos conselheiros.”

Agora vem a indagação: o jeton é uma verba indenizatória ou remuneratória?

A princípio, a proposta de encaminhamento do Ministro Relator, Dr. Weder de Oliveira, teve por essência a afirmação de que o jeton é a importância atribuída a certas

peçoas que assistem a certas sessões ou assembleias, ou a título de remuneração pelas funções que ali exercem, ou a título de retribuição de despesas, e dado o caráter honorífico do cargo de conselheiro, somente poderia ser admitido o pagamento de jeton com a finalidade de indenização das despesas decorrentes da sua participação nas sessões do respectivo conselho. Sua natureza então seria de indenização, uma vez que ressarcem as mesmas despesas da diária.

Dessa forma concluiu o Ministro que seria indevido definir jeton como gratificação, pois este tem caráter indenizatório enquanto a gratificação tem caráter remuneratório, o que entra em conflito com o caráter honorífico do cargo de conselheiro que não permite remuneração.

Entretanto, tomando-se por analogia o disposto na Lei n.º 5.708/71 e aos normativos do Poder Executivo que regulamentam o pagamento referente à participação em órgãos de deliberação coletiva, que tal rubrica é considerada como gratificação de presença e tem caráter remuneratório, a Corte de Contas deteve a aceção que, não obstante ser vedada a remuneração pelo exercício do cargo de conselheiro, em razão de sua natureza honorífica, é possível o pagamento de jeton, com a finalidade específica de remunerar a participação em reuniões de caráter deliberativo (gratificação de presença), situações essas já consideradas como ensejadoras do pagamento dessa rubrica em outros julgados desta Corte (Decisão 84/1993-Plenário e Acórdão 549/2011-TCU-Plenário).

À vista disso, por meio do Acórdão n.º 1925/2019, o Plenário do TCU definiu que o jeton, previsto no art. 2º, § 3º, da Lei n.º 11.000/2004, tem natureza remuneratória e corresponde à gratificação por presença de conselheiro em órgãos de deliberação coletiva. Observe o excerto fiel do julgado:

“Acórdão

VISTOS, relatados e discutidos estes autos referentes à fiscalização de orientação centralizada (FOC) , realizada para avaliar os controles, as receitas, a regularidade das despesas com verbas indenizatórias, as transferências de recursos para terceiros e para prover um panorama sobre as atividades finalísticas dos conselhos de fiscalização profissional (CFP) .

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, em:

[...]

9.1.4. o jeton, previsto no art. 2º, § 3º, da Lei 11.000/2004:

9.1.4.1. tem natureza remuneratória e corresponde à gratificação por presença de conselheiro em órgãos de deliberação coletiva;

**9.1.4.2. deve ter seu valor e frequência fixados de modo a não descaracterizar a natureza honorífica do cargo de conselheiro;**

9.1.5. é vedada a realização de empréstimos de qualquer natureza a terceiros ou entre conselhos por ausência de expresso amparo legal;”

Todavia, isso justifica por si reter imposto de renda e INSS?

Pela obviedade sim. Se os Jetons possuem natureza remuneratória, por uma consequência lógica os valores recebidos estarão sujeitos ao imposto de renda, por meio da incidência da tabela progressiva, de acordo com o artigo 677 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018 (Decreto nº 9.580/2018).

Nesse sentido, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu parecer propugnando pela incidência de imposto de renda e contribuição previdenciária sobre a gratificação de presença instituída pelo Decreto n.º 8.441/2015, relativa aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), o que corrobora seu caráter remuneratório (Parecer PGFN/CAT/Nº 1868/2015 - <http://s.conjur.com.br/dl/pgfn-conselheiros-contribuinte-carf.pdf>).

Entretanto, o TCU não mencionou seu posicionamento sobre a incidência ou não tributária. Fez questão apenas de registrar que conselheiro não pode receber remuneração, mas que poderia ser beneficiado com uma gratificação de presença para remunerar a participação em reuniões de caráter deliberativo. Note:

**“Não obstante ser vedada a remuneração pelo exercício do cargo de conselheiro, em razão de sua natureza honorífica, é possível o pagamento de jeton, com a finalidade específica de remunerar a participação em reuniões de caráter deliberativo (gratificação de presença), situações essas já consideradas como ensejadoras do pagamento dessa rubrica em outros julgados desta Corte (Decisão 84/1993-Plenário e Acórdão 549/2011-TCU-Plenário).”**

E realmente essa conduta foi prudente por parte do TCU, pois essa matéria não está pacificada na jurisprudência, observe.

Se por um lado a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu parecer propugnando pela incidência de imposto de renda e contribuição previdenciária sobre a gratificação de presença instituída pelo Decreto n.º 8.441/2015, sob outro prisma há que se salientar que, se os conselheiros não podem ser remunerados, como tributá-los sem descaracterizar a natureza honorífica já que a remuneração presume descontos? E isso o TCU fez questão de frisar no item 9.1.4.2. do acórdão, de que o jeton: **“9.1.4.2. deve ter seu valor**

**e frequência fixados de modo a não descaracterizar a natureza honorífica do cargo de conselheiro;**

Num julgado recente do STF, a corte igualmente fez questão de registrar a vedação de remuneração de conselheiros, por serem agentes honoríficos, senão vejamos:

**“6. Os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis não são integrados por servidores públicos, mas sim agentes honoríficos, sem vínculo profissional com a Administração, posto possuírem mandato temporário e não recebem remuneração.”**

(STF - ADI: 4174 DF - DISTRITO FEDERAL 0007539-50.2008.1.00.0000, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 04/10/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-226 17-10-2019)

Ou seja, para ver como a jurisprudência não é uníssona acerca do assunto, observe que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em julgado de 2021, declarou indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre os jetons auferidos e condenou a União à repetição do indébito. Analise o teor da decisão:

“Nesse contexto, destacam-se os seguintes precentes do TRF4:  
TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO FISCAL. INSS. ILEGITIMIDADE PASSIVA. VOGAIS. AGENTES HONORÍFICOS. VÍNCULO PREVIDENCIÁRIO. INEXISTÊNCIA. JETONS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCORPORAÇÃO AOS PROVENTOS DE APOSENTADORIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. 1. O INSS não tem legitimidade passiva para ações envolvendo o recolhimento de contribuições previdenciárias, pois de acordo com o art. 2º da Lei n.º 11.457/07, as contribuições previdenciárias serão geridas pela Secretaria da Receita Federal, e a representação judicial da União nos feitos que contestem tais tributos compete à Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 16 da Lei n.º 11.457/07). 2. **Os vogais de Junta Comercial são agentes honoríficos, de modo que os serviços por eles prestados não geram obrigações previdenciárias entre o tomador e prestador, não se caracterizando, portanto, como segurados obrigatórios do RGPS.** 3. **Os jetons percebidos pelos vogais têm natureza indenizatória, transitória e circunstancial, não apresentando caráter salarial. Ademais, não são incorporados aos proventos de aposentadoria. Assim, sobre tal verba não incidem contribuições previdenciárias.** (TRF4 5003243-21.2015.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 18/05/2016)  
TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PAGAMENTO DE JETON SOBRE OS PROVENTOS DE CONSELHEIROS. FIESC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA INDENIZATÓRIA. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. 1. **A natureza jurídica do jeton é indenizatória, transitória, circunstancial, não possuindo caráter salarial e que tem**

**como objetivo exclusivo retribuir pecuniariamente os Diretores e Conselheiros da FIESC pelo comparecimento e participação em reuniões deliberativas e custear as despesas geradas pelo exercício de tal atividade** a que estão sujeitos em decorrência do previsto no Estatuto Social da entidade impetrante enquanto detiverem o mandato que, no caso, é de três anos. 2. **Disso decorre a conclusão no sentido de que sobre os pagamentos efetuados pela FIESC a título de despesas com "jetons" de Conselheiros não deve incidir a contribuição previdenciária de que trata o artigo 22, III, da Lei nº 8.212/91.** 3. Assim, uma vez reconhecida a ausência de relação jurídico-tributária que justifique a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a referida rubrica, torna-se insubsistente o que decidido administrativamente pela 3ª Turma do CARF/MF nos acórdãos nº 2803-003.294 e nº 2803-003.293, referentes aos processos nº 11516.721868/2011-14 e 11.516.721869/2011-69. (TRF4, APELREEX 5023262-82.2014.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relator JAIRO GILBERTO SCHAFFER, juntado aos autos em 06/05/2015)"

(**TRF-4 - RECURSO CÍVEL: 50187963520204047200 SC 5018796-35.2020.4.04.7200, Relator: ADAMASTOR NICOLAU TURNES, Data de Julgamento: 25/02/2021, TERCEIRA TURMA RECURSAL DE SC)**)

Em sequência, dirigido recurso ao STF, no qual esse tribunal poderia sedimentar a matéria, infelizmente o recurso foi denegado, como se nota da decisão do STF no RE: 1256863 SC - SANTA CATARINA, juntado ao processo n.º 5003243-21.2015.4.04.7200, de Relatoria da Min. Rosa Weber, em julgamento realizado no dia 26/02/2020.

Assim, não há decisão do STF sobre o assunto, e muito menos entendimento resolutos dos demais tribunais.

### III - CONCLUSÃO

Diante do exposto, não há que se falar em tributação das **diárias** por serem essas verbas **indenizatórias**. Isso porquanto a determinação do §2º do art. 457 da CLT, que teve sua redação alterada pela Lei n.º 13.467/2017, dispôs que as diárias não integram a remuneração, não se incorporam ao contrato e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. Portanto, **não deve incidir IRPF nem INSS sobre as diárias.**

Com relação ao pagamento de jeton, o Acórdão n.º 1925/2019 do Plenário do TCU foi firme em definir que jeton, previsto no art. 2º, § 3º, da Lei 11.000/2004, tem

natureza remuneratória e corresponde à gratificação por presença de conselheiro em órgãos de deliberação coletiva.

Entretanto, se por um lado a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu parecer propugnando pela incidência de imposto de renda e contribuição previdenciária sobre a gratificação de presença instituída pelo Decreto 8.441/2015, de outro lado há que se salientar que, se os conselheiros não podem ser remunerados, como tributá-los sem descaracterizar a natureza honorífica? Determinação essa prevista que está prevista no item 9.1.4.2. do acórdão do TCU. Não por outro motivo, a jurisprudência não é uníssona acerca do assunto, e nem há pronunciamento definitivo do STF.

Cobrar tributos dos conselheiros, então, poderá gerar consequências incertas, como até uma futura ação em face do COFEN e da União por retenção e cobrança indevida, se o STF assim se pronunciar. Por outro viés, caso a receita federal objetive se apropriar de tais valores pela justiça, eis a excelente situação para se resolver o impasse. Sendo assim, opina-se no sentido de que os pagamentos permaneçam sendo feitos sem tributação, e no momento do registro das verbas no E-social verifique-se se o resultado da inserção no sistema foi favorável, pois se houver inconsistência peço que esse processo administrativo retorne para o mesmo advogado se pronunciar.

É o parecer que se submete à consideração superior.

Brasília, 14 de abril de 2021.

**ROBERTO MARTINS DE  
ALENCAR NOGUEIRA**

Assinado de forma digital por ROBERTO  
MARTINS DE ALENCAR NOGUEIRA

Dados: 2021.04.14 18:50:13 -03'00'

**Roberto Martins de Alencar Nogueira**

Procurador do Cofen

Matrícula nº 317-1 OAB/DF nº 27.395