



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

Processo n° 10166.721783/2009-76
Recurso n° 10.166.721783200976 Voluntário
Acórdão n° **2803-00.703 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 11 de maio de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente SAN MARINO-LOCACAO DE VEICULOS E TRANSPORTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2005, 2006, 2007

SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS RETROATIVOS. NATUREZA DECLARATÓRIA.

A lei estabeleceu que o ato de exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, por fatos já conhecidos pelo contribuinte, tem natureza declaratória, emanando efeitos a fatos anteriores à sua prolação, sujeitam à contribuinte às normas de tributação aplicável às demais contribuintes. Precedentes do STJ com efeitos repetitivos.(REsp n. 1.124.507/MG).

PAT. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

Quanto à aplicação de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre verbas pagas a título de auxílio alimentação em desacordo com Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, instituído em Lei n. 6321-1976, o CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. PRECEDENTES DO STF. ART. 62, I, DO REGIMENTO INTERNO.

A cobrança de contribuição destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição (RE 478410, EROS GRAU, STF, 10.03.2010). Afastamento permitido ao CARF, na ocorrência de precedente julgado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (art. 62, I, do Regimento Interno do CARF-MF)

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte – Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Oseas Coimbra Junior quanto a aplicação da multa que fará declaração de voto. Reforma-se a decisão recorrida e o lançamento no sentido de determinar que: a) o cancelamento e exclusão dos créditos tributários lançados a título de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre verbas apuradas como pagas aos empregados a título de vale-transporte; b) a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996.

(Assinado Digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Carolina Siqueira Monteiro de Andrade, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente processo trata-se do julgamento de Auto de Infração que constituiu crédito tributário originário da diferença de aplicação de alíquotas e bases de cálculo de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre verbas pagas aos empregados e administradores da Recorrente a título de pro-labore, auxílio-alimentação em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador, vale-transporte em espécie, gratificações de natal e horas extras, apurados em procedimento de fiscalização. O período apurado foi de 01.2005 a 13.2007. A ciência do mesmo foi em 29.09.2009.

A contribuinte impugnou tempestivamente, alegando que era inclusa no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e que não teve ciência de sua exclusão, assim os efeitos desse ato não poderiam ser retroativos, logo não poderiam incidir contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sob o regime normal sobre as verbas apuradas. Também alegou que as verbas pagas a título de auxílio alimentação e vale-transporte não foram devidamente apurados, bem como têm natureza indenizatória. A decisão *a quo* não acolheu a impugnação, por entender como legal e constitucional a regulamentação sobre a matéria, que define a legislação a respeito. Bem como, há a vedação de afastamento de aplicação de lei ou decreto, sob a alegação de inconstitucionalidade.

Assim, a contribuinte recorreu tempestivamente, repetindo os argumentos da impugnação, vindo o processo ao presente Conselho de Recursos Administrativos Fiscais.

Voto

Conselheiro Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Sumula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

II - Quanto à primeira questão levantada, quanto aos efeitos da declaração de exclusão do Programa SIMPLES, que foi declarada pela Ato Declaratório Executivo 023 pela Delegacia da Receita Federal em 23/06/2006 nos termos do Inciso V, do art. 14 da Lei 9.317/1996, em que os seus efeitos somente afetariam fatos posteriores à notificação do contribuinte sobre o ato.

Deve-se atentar que o art. 15, II, do mesmo diploma é claro em estabelecer que haveria aplicação do regime de apuração tributário normal no mês subsequente à ocorrência da situação excludente. Tal entendimento, foi consolidado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, inclusive com efeitos repetitivos (art. 543-C, do CPC) a qual o CARF deve observar (art. 62-A do Regimento Interno do CARF-MF)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXCLUSÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. ORIENTAÇÃO ADOTADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. 1. Esta Corte já pacificou entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo (REsp n. 1.124.507/MG), na sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido de que o ato de exclusão do regime tributário SIMPLES tem natureza declaratória, e como tal, retroage seus efeitos a partir do mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, nos exatos termos do artigo 15, inciso II, da Lei n. 9.317/96, eis que é obrigação do contribuinte conhecer as situações que impedem seu ingresso e permanência nesse regime. 2. Tendo em vista que o presente agravo regimental foi interposto após e contra o entendimento adotado no recurso representativo da controvérsia, é o caso de aplicar-se a multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC, a qual fixo em 10% sobre o valor da causa. 3. Agravo regimental não provido. (AGRESP 200901831353, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, 04/10/2010)

Assim, a alegação de que haveria aplicação do regime normal de tributação, inclusive previdenciária, somente após a notificação do ato de exclusão do regime de tributação SIMPLES, que supostamente não ocorreu, e que seus efeitos não seriam retroativos, não carece de razão. Assim, os créditos tributários lançados sobre as verbas remuneratórias apuradas pela fiscalização, são devidos salvo as exceções apresentadas neste voto.

III - Quanto à alegação de que as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) não poderiam ser lançadas sobre verbas pagas a título de auxílio alimentação, mesmo em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976), pois têm natureza remuneratória, deve-se atentar que razão do disposto no art. 62, do Regimento Interno do

CARF, os conselheiros estão vedados de afastar a aplicação de lei ou decreto sob arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade, salvo nos casos especificados no mesmo dispositivo e no art. 62-A. O caso presente, mesmo que com esmagadora jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, favorável à Recorrente, esta hipótese não está elencada entre as fundamentadoras de afastamento de aplicação de lei ou decreto especificadas no art. 62.

Ou seja, quanto à alegação de que as multas e juros aplicados são ilegais, inconstitucionais, ou abusivas/confiscatórias, não pode ser acolhida pelo CARF, pois estão definidas em lei, conforme explicado na decisão *a quo*.

Ao caso vigente, é necessário que seja aplicado o disposto no art. 28, I, § 9, c, da Lei n. 8212/1991, que define como excludente da base de cálculo das contribuições previdenciárias o auxílio alimentação apenas aqueles incluso no PAT.

O disposto no art. 28, I, § 9, c, da Lei n. 8212/1991, é nítido:

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)

(...)

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

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Em consonância ao art. 111, II, do CTN, a interpretação do supra citado dispositivo somente permite que sejam excluídos da base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) as verbas pagas *in natura* a título de auxílio alimentação que estejam de acordo com o aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976. Caso contrário, serão considerados como integrantes do salário-de-contribuição, base de cálculo dos tributos questionados.

Contudo, está claro que, perante o que disciplina a competência de fiscalização do art. 33, da Lei 8.212/1991, para verificar a regularidade tributária da

contribuinte, bem como o que era disciplinado para o PAT à época da ocorrência do fatos geradores, a Recorrente não se encontrava em conformidade para receber benefício descrito na art. 28, I, § 9, c, da Lei n. 8212/1991. Logo, os valores pagos a esse título são integrantes do salário-de-contribuição sobre o qual incidem as contribuições questionadas. Entendimento esse que coadua farta jurisprudência administrativa tanto do 2º Conselho de Contribuintes quanto do CARF (ex.: Acórdãos ns. 206-01.313, 2401-00246, e outros)

IV - Já quanto a cobrança de créditos tributários, a título de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT), sobre verbas pagas a título de vale transporte, mesmo de em dinheiro, assiste razão a Recorrente, inclusive por ter o Supremo Tribunal Federal (RE 478410), em decisão de plenário, declarado tais valores são de natureza eminentemente indenizatórios, sem natureza remuneratória ou de benefício direto ao trabalhador. Interpretação contrária seria afrontosa ao próprio art. 150, I, e 195, ambos da Constituição Federal.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (RE 478410, EROS GRAU, STF, 10.03.2010)

Por ter sido a decisão acima prolatada pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, é permitido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a

aplicação das contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre as verbas pagas a título de vale-transporte (mesmo que apurados por aferição indireta – art. 33, da Lei n. 8.212-1991), justamente por não corresponderem à composição do salário de contribuição disposta no art. 22, I, e 28, da Lei n. 8.212-1991. (art. 62, I, do Regimento Interno do CARF-MF).

Assim, não restam dúvidas quanto à exclusão dos créditos tributários lançados a título de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre verbas apuradas como pagas aos empregados a título de vale-transporte.

V - Contudo, entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008, Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica, (art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do principio da estrita legalidade a que se

regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão recorrida e o lançamento, no sentido de determinar que:

a) o cancelamento e exclusão dos créditos tributários lançados a título de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SEST, SENAT) sobre verbas apuradas como pagas aos empregados a título de vale-transporte;

b) a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, até o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996.

Sala de Sessões, 11 de maio de 2011.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator