



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

Processo nº 10805.721730/2012-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.456 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SOC PORTUGUESA DE BENEFICENCIA DE SANTO ANDRE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe a este Conselho afastar a aplicação de uma lei sob a alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula n. 2 do CARF.

PREVIDENCIÁRIO. DISCUSSÃO JUDICIAL.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, atendo-se a este Conselho a apreciação tão somente da matéria não abrangida pela discussão judicial

ART. 55 DA LEI 8.212/91. CUMPRIMENTO DE SEUS REQUISITOS. VERIFICAÇÃO Á ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

Os requisitos estabelecidos nos incisos do art. 55 da Lei 8.212/91, devem ser observados, á época dos fatos geradores de sua vigência, para o gozo da imunidade constante no art. 195, parágrafo 7º da Constituição Federal.

VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Qualquer que seja o modo de pagamento ao trabalhador do vale transporte, não há alteração de sua natureza indenizatória, razão pela qual é impossibilitada a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas desta natureza. Entendimento pacificado dos Tribunais Superiores.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa

de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Diante do advento da MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº. 11.941/09, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, para efeitos de aplicação do princípio da retroatividade benigna, disposta no art. 106 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os créditos tributários referentes aos valores pagos a título de vale transporte exigidos nos DEBCAD's 37.377.917-8 e 37.377.918-6, assim como determinar o recálculo da multa de mora do primeiro em relação ao valor remanescente do período de 01/2008 a 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, (art. 61, da Lei no 9.430/96), assim como o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória do segundo, de acordo com o determinado no art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, ambos com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 05-40.818, fls. 409/429, que julgou improcedente a impugnação ofertada, para manter incólume o lançamento consubstanciado nos seguintes Autos de Infração:

1. AI DEBCAD 37.345.450-3 (Contribuição previdenciárias devidas da parte da empresa sobre Vale Transporte, Contribuintes Individuais e Valores declarados em GFIP indevidamente como entidade isenta – R\$ 2.593.566,59);
2. AI DEBCAD 37.345.451-1 (Contribuições previdenciárias referentes às contribuições de segurados empregados sobre Vale Transporte – R\$ 96.717,95);
3. AI DEBCAD 37.377.917-8 (Contribuições arrecadadas a Terceiros sobre Vale Transporte e Valores declarados em GFIP indevidamente como entidade isenta – R\$ 458.777,53);
4. AI DEBCAD 37.377.918-6 (Descumprimento da obrigação acessória disposta no art. 32, IV, § 3º, da Lei nº. 8.212/91 – R\$ 161.712,00).

Consolidado em 04/06/2012, a autuação é relativa ao **período de apuração de 01/2008 a 12/2008**, incluído o 13º salário, e almeja o recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre o Vale Transporte, eis que pela análise das folhas de pagamento, o contribuinte não reconhece tal rubrica como base de cálculo, **assim como pelo enquadramento indevido como entidade isenta nas GFIP's declaradas, não recolhendo as demais contribuições do art. 22 da Lei 8.212/91, portanto.**

Quanto ao auto-enquadramento da entidade como isenta, o auditor descreve no Relatório Fiscal, fls. 23/36, que *“o contribuinte em resposta às intimações, por não lhe ter sido concedido o Ato Declaratório de Reconhecimento do Direito à Isenção das Contribuições Sociais, apresentou em 10/05/2012; tão somente declaração (Anexo III) de que continuava litigando na justiça pelo direito de ser contemplado com a isenção das contribuições previdenciárias processo nº 0001181-93.2005.4.03.6126/SP, razão pela qual continuava encaminhando suas GFIP's com o código FPAS 639.*

Relata ainda que o contribuinte apresentou cópias da decisão que negou seguimento ao seu Recurso de Apelação, em 10/03/2011, do Agravo Regimental interposto em 04/04/2001 e seu julgamento em 20/03/2012, ao qual foi negado provimento, de sorte que a referida medida não encontra suspensão e se mantém passíveis de serem exigidas.

Por fim, a autuação recai também sobre pagamentos realizados a pessoas físicas, não empregados, portanto, contribuintes individuais, através da análise dos dados

contábeis no Livro Razão, nas contas do grupo “Despesas Operacionais”, subgrupo “Serviços de Terceiros”, conta “41202 – Médicos Plantonistas”.

Em resposta à solicitação de esclarecimentos procedida pela autoridade fiscal, o contribuinte informou que não foram realizados os devidos descontos dos referidos contribuintes individuais em razão dos mesmos prestarem serviços a outros tomadores que já haviam efetuado o desconto até o limite máximo.

Somam-se, portanto, os seguintes levantamentos:

VT – VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA (FOPAG) – pagamento de “Vale Transporte”, em desacordo com a legislação, constante das folhas de pagamento e não declarado em **GFIP**;

CV – CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS VT – valores relativos a contribuição dos empregados, não descontada dos mesmos, sobre a rubrica VT;

FP – REMUNERAÇÕES SEGURADOS EMPREGADOS EM FOPAG GFIP 639 – contribuição patronal sobre as remunerações relativas aos segurados empregados, incluídas em folhas de pagamento e declaradas em **GFIP com código FPAS 639**;

MP – HONORÁRIOS MÉDICOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO DECL GFIP – valores pagos aos contribuintes individuais apurados através da contabilidade, não incluídos em folhas de pagamento e não declarados em **GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social**.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls.364/399.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Campinas, DRJ/CPS, prolatou o Acórdão nº 05-40.818, fls. 409/429, a qual julgou improcedente a impugnação, mantendo incólume o crédito previdenciário, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO.

O valor do auxílio-transporte pago habitualmente em pecúnia e não sob a forma de vales, como estabelecido na legislação

específica, integra o salário-de-contribuição do trabalhador e, também, a base de cálculo das contribuições da empresa.

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO/IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS DE FORMA CUMULATIVA. NÃO OCORRÊNCIA. DIREITO NÃO RECONHECIDO.

Não faz jus à isenção/imunidade em relação às contribuições patronais à seguridade social a entidade que não cumpre, de forma cumulativa, todos os requisitos estabelecidos em lei.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÃO EM GFIP. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. MULTA.

Configura infração à legislação previdenciária deixar a empresa de declarar em GFIP a totalidade das remunerações pagas aos segurados que lhe prestaram serviços, bem como informar nessa mesma guia o código FPAS 639, quando não se tratar de entidade com direito à isenção/imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU OUTRO ATO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal regularmente posto e em vigor, vez que tal mister tão somente incumbe aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 462/498, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. As autuações foram realizadas em razão de fato abstrato e indeterminado, o que impossibilita a prova negativa por parte da Recorrente, pois todos os objetos descritos de forma presuntiva no auto de infração em tela não foram devidamente explicitados.
2. O pagamento de vale transporte em pecúnia está expressamente previsto na cláusula 41 do acordo coletivo de trabalho ao qual está submetida a Recorrente;
3. Quanto à alegação de obrigatoriedade de retenção de prestadores de serviços, a Recorrente alega que tais contribuintes já tem a sua contribuição descontada no limite máximo por outros tomadores de

serviço, a Recorrente fica impedida de realizar tal desconto e consequentemente de recolher tais valores aos cofres públicos, em razão da vedação legal existente;

4. Inconstitucionalidade formal da Lei nº 9.732/98 que alterou o art. 55 da Lei nº 8.212/91, por violar o art. 146, II, da Constituição Federal;
5. Inconstitucionalidade da multa imposta por afrontar o princípio do não-confisco.

DO PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARCIAL

Em 29/01/2014, a Recorrente protocolou petição de fls. 510/514 informando a sua adesão ao parcelamento com a inclusão dos DEBCAD's 37.345.450-3 e 37.345.451-1, razão pela qual requereu a desistência parcial do recurso em epígrafe, de modo que a apreciação das razões recursais se deterá apenas aos DEBCAD's 37.377.917-8 e 37.377.918-6.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Conforme documentos de fl. 191, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DISCUSSÃO JUDICIAL

Conforme descrito no Relatório Fiscal (fl. 27) e seus anexos III e IV, a Recorrente litiga na esfera judicial para ver reconhecido o seu direito à isenção das contribuições presentemente discutidas, embora não haja nenhuma medida suspensiva de exigibilidade, através do processo nº. 0001181-93.2005.4.03.6126, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, aguardando a análise de admissibilidade dos Recursos Especial e Extraordinário interpostos pelo contribuinte.

Ao ingressar com a referida medida judicial, a Recorrente abdicou do seu direito de discutir administrativamente, nos termos da Súmula nº 1 do CARF, *verbis*:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (grifo nosso)

Diante da referida Súmula, não há como prosperar a alegação da Recorrente que ingressou com as ações antes do procedimento de fiscalização. Razão pela qual a análise por esta esfera administrativa resta prejudicada.

Ademais, as razões que direcionam a Recorrente a buscar o reconhecimento da imunidade – enquadramento das GFIP's com o FPAS 639 – culminam na alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 9.732/98, que alterou os arts. 22 e 55 da Lei nº 8.212/91, cuja apreciação também é vedado a este Conselho conforme Súmula nº 2 do CARF, *verbis*:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Por tais razões, não há como discutir o reconhecimento da imunidade/isenção que a empresa pretende ostentar, de modo que **reputam-se devidas as contribuições previdenciárias, assim como deve ser mantida a obrigação acessória** no que concerne à apresentação de GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme dispõe o art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91.

DA IMUNIDADE – DO ART. 55 DA LEI 8.212/91

A Recorrente sustenta que a autuação é indevida tendo em vista que é imune ao pagamento da contribuição previdenciária, nos termos do art. 195, parágrafo 7º da CF, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (sem destaques no original)

Da leitura do artigo, verifica-se que as “entidades beneficentes de assistência social” precisam atender às exigências estabelecidas em lei para serem imunes à contribuição previdenciária.

Nesse diapasão, assim disciplinava a norma infralegal (art. 55 da Lei n. 8.212/91), vigente à época do fato gerador, *in verbis*:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social benéfica a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social benéfica, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (sem destaques no original)

Para que seja concedida a imunidade regulamentada pela supracitada norma, a entidade precisa atender às exigências contidas nos incisos I, II, III, IV e V do art. 55 da Lei n. 8.212/91, e, conforme entende a fiscalização: requerimento ao órgão administrativo competente, o que não foi atendido pelo contribuinte.

Apesar de se tratar de imunidade, constante no art. 195, parágrafo 7º da CF, destacado alhures, percebe-se que ela é condicionada, e que os requisitos impostos na legislação são válidos e não podem ser excluídos da apreciação deste conselheiro.

Nesse sentido, veja-se o precedente do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

I. Imunidade tributária: entidade filantrópica: CF, arts. 146, II e 195, § 7º: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária (ADI-MC 1802, 27.8.1998, Pertence, DJ 13.2.2004; RE 93.770, 17.3.81, Soares Muñoz, RTJ 102/304). A Constituição reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar; mas remete à lei ordinária "as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune".

II. Imunidade tributária: entidade declarada de fins filantrópicos e de utilidade pública: Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos: exigência de renovação periódica (L. 8.212, de 1991, art. 55). Sendo o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos mero reconhecimento, pelo Poder Público, do preenchimento das condições de constituição e funcionamento, que devem ser atendidas para que a entidade receba o benefício constitucional, não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição Federal a exigência de emissão e renovação periódica prevista no art. 55, II, da Lei 8.212/91. (RE 428815 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/06/2005, DJ 24-06-2005 PP-00040 EMENT VOL-02197-07 PP-01247 RDDT n. 120, 2005, p. 150-153)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.

2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo.

3. O art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.752/1977 não afasta a obrigação de a entidade se adequar a novos regimes jurídicos pertinentes ao reconhecimento dos requisitos que levam à proteção pela imunidade tributária.

4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória. Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RMS 26932, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-01 PP-00015 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 178-183)

Portanto, por não demonstrar possuir os requisitos do art. 55, da Lei 8.212/91, à época dos fatos geradores, não merece prosperar as razões recursais expostas em face do acórdão 05-40.818 – 6ª Turma DRJ/CPS.

VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA

No que concerne aos valores pagos a título de vale transporte, é cediço que o salário-de-contribuição é constituído apenas por verbas remuneratórias, aquelas contraprestacionais aos serviços prestados pelos segurados, excluindo-se, portanto, as de caráter ressarcitório e indenizatório. Neste sentido, Wladimir Martinez aduz:

“Integram-no a remuneração e os ganhos habituais. Portanto, óbice respeitável à determinação das rubricas consiste em desvendar o conceito trabalhista de remuneração e seus institutos paralelos, indenização e ressarcimento de despesas.

Fundamentalmente, repete-se, a remuneração, nela contidos principalmente o salário e os desembolsos decorrentes de conquistas sociais. Restam excluídas importâncias ressarcitórias de gastos feitos pelo trabalhador em razão da prestação de serviços e as indenizatórias”

(MARTINEZ. Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. 4ª Edição. São Paulo: LTr, 2011. p. 482)

É por ser de natureza nitidamente indenizatória, o vale transporte não é incluído no conceito de salário de contribuição, nos termos do art. 2º da Lei 7.418/85, *in verbis*:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

- a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;
- b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Apesar de constar a vinculação às condições legais específicas da concessão de vale-transporte, é certo que não há possibilidade de sua natureza jurídica ser alterada em razão de como é feito o seu pagamento, sendo em cartão eletrônico, ticket ou pecúnia. Qualquer que seja o modo, não há como desnaturar o caráter indenizatório de um benefício que, em sua essência, nada mais é do que uma antecipação ao trabalhador para utilização efetiva em despesas de deslocamento da sua residência ao trabalho e vice-versa.

Conquanto, independentemente da forma como esse benefício é antecipado ao empregado, não há hipótese que possa qualificá-lo como natureza salarial eis que é patente a sua natureza ressarcitória de despesas inerentes a execução do trabalho, e de modo algum caracterizado como prestação remuneratória.

É neste sentido que, embora o Superior Tribunal de Justiça já tenha adotado posicionamento diverso, este foi alterado em razão do entendimento do Supremo Tribunal Federal, pacificando a jurisprudência da Corte Superior, em sede de Embargos de Divergência:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória. Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação desta Corte que reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art.5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Embargos de divergência providos.

(STJ. 816829 RJ 2008/0224966-4, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 14/03/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 25/03/2011)

Por oportuno, colaciona-se o precedente jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, utilizada como parâmetro para uniformização da jurisprudência pátria:

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.

(STF. RE 478410/SP, Relator: Ministro EROS GRAU, Data de Julgamento: 10/03/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe 14/05/2010) (grifos acrescidos)

Declarada inconstitucional pela Corte Suprema a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em pecúnia a título de vale-transporte, este Conselho

reúne inúmeros julgados que seguem o mesmo raciocínio dos Tribunais Superiores, conforme a seguir são transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

(...)

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STF E STJ. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, os valores concedidos aos segurados empregados a título de Vale Transporte, pagos ou não em pecúnia, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória, entendimento que deve prevalecer na via administrativa sobretudo em face da economia processual.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. Processo nº. 15758.000509/2008-32. Acórdão nº. 2401-02.093 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 26 de outubro de 2011)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

(...)

VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA, NÃO SE CARACTERIZA COMO SALÁRIO INDIRETO. DECRETO 95.247/87 EXTRAPOLOU O SEU CARÁTER DE REGULAMENTAR A LEI 7.418/85.

O pagamento de Vale Transporte em pecúnia, não é integrante da remuneração do segurado, pois nítido o seu caráter indenizatório, referendado esse entendimento, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal. Ademais, a vedação quanto ao pagamento do vale transporte em, pecúnia inserida em nosso Ordenamento Jurídico pelo Decreto a. 95247/87, é ilegal, pois extrapolou o seu poder de regulamentar a Lei n. 7418/85.

(...)

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STR

Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. Processo nº. 14041.001.393/2008-62. Recurso de Ofício e Voluntário nº. 561.928. Acórdão nº. 2301-01.591 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 08 de julho de 2010)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2003

DECADÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO. VALE TRANSPORTE. VALOR PAGO EM DINHEIRO. NÃO INTEGRA SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. LEI 7.418/85.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8,212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras de decadência estabelecidas no Código Tributário Nacional.

No presente caso aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, haja vista se tratar de auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte por descumprimento de obrigação acessória.

O vale-transporte pago em espécie pela empresa não integra o salário de contribuição, ou seja, o benefício não tem caráter salarial, porquanto está de acordo com a legislação que trata do assunto, em especial ao disposto no artigo 2º, da Lei n. 7.418/85.

O benefício, em favor do empregado, é ofertado para a execução do trabalho, logo o pagamento realizado pela empresa não constitui fato gerador de contribuição social previdenciária e, por conseguinte, não há que se falar em descumprimento de obrigação tributária acessória.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

(CARF. 2ª Seção de Julgamento. Processo nº. 35.301.000131/2007-61. Recurso Voluntário nº. 244.766. Acórdão nº. 2301-01.396 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de abril de 2010)

Partindo, então, das premissas presentemente discutidas, não sobejam dúvidas quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos em pecúnia a título de vale transporte, inclusive no que atine a obrigação acessória referente a tal rubrica, razão pela qual deve ser exonerado proporcionalmente aos valores referentes à vale transporte no DEBCAD nº 37.377.917-8, assim como no Auto de Infração de obrigação acessória DEBCAD nº 37.377.918-6.

DA MULTA DE MORA – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – TERCEIROS
– DEBCAD 37.377.917-8

No que se refere à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DEBCAD 37.377.918-6

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. Ela inseriu o art. 32-A na Lei nº 8.212/91 e alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas ao inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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).*

Logo, quando houver descumprimento da Obrigação Acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, aplica-se a multa prevista acima. Ocorre que ela deverá ser aplicada da seguinte forma:

1. Soma-se o total das informações incorretas ou omitidas;
2. Divide-se o total em grupos de 10. Para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas será aplicada a multa de R\$ 20,00 (art. 32-A, I);
3. Além dessa multa, aplica-se a multa de 2% 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% (art. 32-A, II);

4. A multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00, para o caso da multa prevista no inciso I e R\$ 500,00 para a multa prevista no inciso II, ambos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91 (art. 32-A, § 3º, II).

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, “c”, do CTN: **(a)** a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91 ou **(b)** a norma atual, nos termos do art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, nos moldes transcritos acima.

Considerando que as incorreções ocorreram nas competências de 01/2008 a 12/2008, deve-se recalcular a multa até a competência de 11/2008. Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** do recurso voluntário para exonerar os créditos tributários referentes aos valores pagos a título de vale transporte exigidos nos DEBCAD's 37.377.917-8 e 37.377.918-6, assim como determinar o recálculo da multa de mora do primeiro em relação ao valor remanescente do período de 01/2008 a 11/2008, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, (art. 61, da Lei nº 9.430/96), assim como o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória do segundo, de acordo com o determinado no art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, ambos com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.