



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

Processo nº 11853.001385/2007-92
Recurso nº 259.687 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.295 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS
Recorrida DRP EM BRASÍLIA - DF

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2005

INEXISTÊNCIA DE PERÍODO DECAÍDO. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. VALE TRANSPORTE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O vale-transporte pago pela empresa não integra o salário de contribuição, vez que não possui natureza salarial, estando de acordo com o §9º, artigo 28 da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do Relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram pela integração ao Salário de Contribuição das verbas pagas referentes ao vale transporte com desconto parcial da participação do segurado. Declaração de voto: Bernadete de Oliveira Barros. Ausência: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva (ausente), Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário apresentado pela EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS – ECT em face de decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação fiscal lavrada.

2. Segundo o relatório fiscal da infração, o fisco verificou “que a empresa em questão apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – GFIP, entre as competências Janeiro/2003 e Junho/2005 com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias”. (fl. 10)

3. Ainda segundo a informação, “o vale transporte é custeado pelas empresas no que excede a 6% do salário base dos empregados. A ECT, além de pagar sua parte no custeio do vale transporte, paga também uma parcela da parte que caberia aos empregados. Essa parcela constitui benefício tributável, sem, todavia, ter sido declarado pela empresa como tal”. (fl. 10)

4. A ementa da decisão atacada restou redigida nos termos que seguem:

“APRESENTAR A EMPRESA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração capitulada no § 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE.” (fl.52)

5. Ao apresentar seu recurso voluntário, o contribuinte aduziu, em síntese, os argumentos abaixo:

- a) preliminarmente, a inexigibilidade do depósito prévio no valor de 30%;
- b) inconstitucionalidade da cobrança da taxa SELIC;
- c) defende a recorrente ter havido a “prescrição” total do débito, tendo em vista que “tanto da ocorrência do seu fato gerador, quanto do primeiro dia do exercício seguinte à possibilidade da lavratura da notificação, transcorreram mais de 5 (cinco) anos”;
- d) nulidade do auto de infração tendo em vista que não foi observado o critério da dupla visita;
- e) no mérito, alega que “é errôneo o critério adotado no tocante à concessão do Vale-Transporte, cujo cálculo vem sendo feito tomando-se por base o mês integral e não proporcional aos dias efetivamente trabalhados”, bem como a ausência de suporte fático do auto de infração;

f) por fim, o caráter confiscatório da notificação, tendo em vista que o montante apurado a título de juros e multa equiparam-se ao valor principal do débito;

6. O processo foi encaminhado para a análise deste Conselho pela Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário, após verificar a tempestividade do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. No que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade de recurso administrativo foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, resultando na edição da súmula vinculante nº 21.

2. Consta da redação da súmula que “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”. Dessa forma, não sendo mais exigível o depósito recursal, conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

3. Muito embora o contribuinte alegue que “os créditos do período em alusão estão prescritos, pois, tanto da ocorrência do seu fato gerador, quanto do primeiro dia do exercício seguinte à possibilidade da lavratura da notificação, transcorreram mais de 5 (cinco) anos” (fl. 74), razão não lhe assiste.

4. Isso porque compulsando os autos, verifica-se que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 12/12/2006, referente às contribuições do período de 01/01/2003 a 30/06/2005, dessa forma, não há competência abrangida pela decadência, aplicando-se a regra do artigo 173, I ou do artigo 150, §4º.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

5. Alega, ainda, a contribuinte que “a notificação não atendeu às regras e finalidade quanto ao procedimento administrativo fiscal, pois não realizou a dupla visita – com o objetivo de, precipuamente, orientar e instruir o notificado de modo a, em fase ulterior (após o deferimento de chance para sanar eventuais desconformidades), lavrar a notificação e a consequente punição por meio de multa” (fl. 79), motivo pelo qual o auto de infração deve ser declarado nulo.

6. Porém, razão não lhe assiste, tendo em vista que conforme pode ser verificado, o relatório fiscal foi lavrado por agente competente, no interesse público e de forma motivada, assim, é certo que cumpriu todos os requisitos dos atos administrativos.

7. E no que se refere à afirmativa da empresa de que é vedada a autuação fiscal em primeiro momento, segundo o critério legal da dupla visita, tal orientação encontra previsão legal na Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT e aplica-se apenas às autoridades competentes do Ministério do Trabalho, ou àquelas que exerçam funções delegadas, a quem compete a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção ao trabalho, ou seja, a vedação aplica-se apenas no que diz respeito às fiscalizações feitas no âmbito trabalhistas e não da Previdência Social.

8. Além disso, o artigo 627 da CLT traz em suas alíneas os casos em que o critério da dupla visita deve ser observado, quais sejam:

“a) quando ocorrer promulgação ou expedição de novas leis, regulamentos ou instruções ministeriais, sendo que, com relação exclusivamente a esses atos, será feita apenas a instrução dos responsáveis;

b) em se realizando a primeira inspeção dos estabelecimentos ou dos locais de trabalho, recentemente inaugurados ou empreendidos.”

9. E a Instrução Normativa n.º 84/2010, que dispõe sobre a fiscalização do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e das Contribuições Sociais instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2001, diz expressamente que nas inspeções nos locais de trabalho, feitas por Auditores Fiscais do Trabalho - AFT, deverá ser observado o critério da dupla visita nas empresas devedoras, na forma do art. 627 da CLT, conforme disposto abaixo:

“Art. 3º. (...)

§ 1º O AFT deverá observar o critério da dupla visita, na forma do art. 627 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, do art. 6º, § 3º, da Lei n.º 7.855, de 24 de outubro de 1989, e do art. 55, §1º, da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.”

10. Ainda sobre o tema, a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, em seu artigo 55, determina a observância do critério da dupla visita para lavratura de autos de infração, “no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental e de segurança”, não havendo qualquer menção à seara previdenciária.

11. Assim, mesmo que a empresa pudesse optar por participar do SIMPLES, ainda não se submeteria ao critério da dupla visita, posto que não há previsão de sua aplicação no que se refere a fiscalização tributária.

12. Além disso, o lançamento encontra-se devidamente instruído e motivado conforme determinado pela legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99.

13. Dessa forma, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscalizatório.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

14. A recorrente afirma que aplicação da taxa SELIC é inconstitucional, porém, cumpre ressaltar que o presente caso trata-se de um Auto de Infração, onde o montante da multa aplicada consiste no somatório de valores fixos, e não consta a incidência da taxa SELIC como alegado pelo recorrente.

DO LANÇAMENTO

15. Conforme narrado no relatório fiscal, a empresa foi autuada tendo em vista que “apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, entre as competências Janeiro/2003 e Junho/2005

com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias” e “somente o fato gerador específico relacionado ao vale-transporte foi selecionado para constituição do crédito”. (fl. 10)

16. E sobre o assunto, a empresa aduz que “o desconto de 6%, referente ao Vale-Transporte, deverá ser calculado proporcionalmente aos vales recebidos e aos dias efetivamente trabalhados, posto que a norma expressamente indica como base e cálculo o período a que se refere o salário base mensal do empregado”. (fl. 81)

17. Com a devida **venia** à tese fiscal, tenho por certo que tal pretensão não merece prosperar, vez que o simples fato de a empresa pagar, além de sua parte no custeio do vale transporte, uma parcela da parte que caberia aos empregados, tal circunstancia não tem o condão de modificar a natureza jurídica dessa verba, transformando-a em outro tipo de rendimento sujeito ao pagamento da contribuição previdenciária.

18. Sendo assim, a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória, pois foi assim que a norma, que criou o benefício, deixou consignada.

19. Veja-se que a norma previdenciária tratou da matéria da seguinte forma:

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

(...)

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

(...)

f) a parcela recebida a título de vale -transporte, na forma da legislação própria; (...).” (negritamos e sublinhamos)

20. Como se pode perceber, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91, a quantia (parcela) recebida a título de vale-transporte não compõe o salário de contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária.

21. De mais a mais, o fornecimento de transporte aos seus empregados é imprescindível para a execução do trabalho, e não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

22. De outro lado, a Lei nº 10.243/2001, alterou o §2º do art. 458 da CLT, que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 458.....

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

.....” (NR)

23. Com isso, considerando o inciso III, acima transcrito, o transporte concedido como utilidade não será considerado como salário. Assim, se não é salário o transporte, não creio que os valores reembolsados pela empresa aos empregados, para o seu deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, seja considerado para efeito de incidência da contribuição social.

24. E sobre a natureza indenizatória do benefício o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento considerando que, mesmo quando pago em pecúnia, o vale-transporte não possui natureza salarial, **in verbis**:

“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.

1.1.1 Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

1.1.2 (RE 478410/ SP; Relator Ministro Eros Grau)

25. Dito isso, verifica-se que a exigência pretendida é descabida, razão pela qual deve a mesma ser afastada, vez que, como demonstrado, o pagamento realizado não constitui fato gerador das contribuições devidas a Seguridade Social e as destinadas a Terceiros.

CONCLUSÃO

26. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE provimento nos termos acima expostos.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Declaração de Voto

Permito-me divergir do entendimento manifestado pelo Relator, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota por dar provimento ao recurso por entender que a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória.

Contudo, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

E o art. 28, § 9º, f, da Lei 8.212/91 exclui do salário de contribuição apenas a parcela concedida a título de vale-transporte na forma da legislação própria, o que não é o caso em tela, já que a fiscalização constatou que o pagamento da mencionada verba se dá em

desacordo com o que determina a Lei 7.418/85 e seu regulamento (Decreto 95.247/87), instituidora do vale-transporte

O art. 2º, da Lei 7.418/85 estabelece critérios para que a contribuição do empregador referente ao Vale-Transporte não possua natureza salarial e não constitua base de incidência de contribuição previdenciária, e um deles é que ele seja concedido nas condições e **limites definidos na referida Lei**.

E como a Lei limita em 6% a contrapartida do empregado no custeio do vale-transporte, qualquer pagamento de verba intitulada de “vale-transporte” que não observar tal limite possui natureza salarial, integrando, portanto, o salário de contribuição.

Ou seja, a participação do empregado no custeio do vale-transporte em percentual inferior aos 6% desnatura o caráter indenizatório da referida verba. Ela passa a ter caráter salarial, com todos os seus reflexos em férias, 13º salário etc. e, com isso, torna-se fato gerador das contribuições previdenciárias.

Em relação ao argumento de que merece destaque a mais recente redação do art. 458, § 2º, III, da CLT, atribuída pela Lei 10.243/01, que expressamente exclui do conceito de salário “a parcela relativa ao transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno em percurso servido ou não por transporte público”, cumpre observar que o art. 12, da CLT determina que “Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”.

A Lei 8.212/91 é a lei especial que veio tratar sobre a organização da Seguridade Social e instituir o Plano de Custeio, e a Lei 7.418/85, é a lei especial que trata do vale-transporte.

O art. 458, § 2º, III, da CLT, com a redação dada pela Lei 10.243/01 não revogou os arts. 28, § 9º, f, da Lei 8.212/91, e o artigo 4º, parágrafo único da Lei 7.418/85, que continuam em vigor no nosso ordenamento jurídico.

Dessa forma, não pode ser declarado insubsistente o lançamento tendo em vista as alterações trazidas pela Lei 10.243/01, pois, conforme disposto no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Cumpre esclarecer que a incompatibilidade de normas pertencente a um mesmo ordenamento jurídico e com mesmo âmbito de validade se denomina antinomia e, tradicionalmente, os critérios para solucionar a antinomia são três, o cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

O da especialidade ocorre entre duas normas, uma geral e uma especial, prevalecendo a específica apenas na parte da lei geral que é incompatível com a especial.

Como explica Norberto Bobbio, no caso de antinomia normativa, havendo conflito entre o critério cronológico e o critério de especialidade, prevalece o último, dotado de maior força – por vezes visto como meta-critério de solução de conflitos.

A razão é simples e foi realçada, com propriedade, por José de Oliveira Ascensão: “o regime geral não toma em conta as circunstâncias particulares que justificaram justamente a emissão da lei especial. Por isso não será afetada em razão de o regime geral ter sido modificado”.

Não são raros os precedentes encontrados na jurisprudência que defendem a subsistência da lei especial anterior, mesmo após o advento de lei geral posterior.

Conforme Vicente Ráo “se a lei não se declarar absoluta, deve-se inferir que o legislador pretendeu abolir, tão-somente, aquilo que, até então, vigorava como regra e, em consequência, com esta desaparecerão os seus corolários, mas continuarão a subsistir as exceções”.

Não há, pois, presunção de revogação da lei especial anterior pela subsequente aprovação de lei geral. Muito pelo contrário, adverte Carlos Maximiliano, “*é mister que esse intuito (de revogação) decorra claramente do contexto*”.

Espínola e Espínola Filho seguem a mesma linha e enunciam, a partir de Saredo, a seguinte consideração: “*no silêncio do legislador, deve presumir-se que a lei nova pode conciliar-se com a precedente*”.

Portanto entendo é que a revogação ou modificação de lei geral por especial ou de especial por geral não pode ser tácita, havendo de ser expressa do tipo “revoga-se o artigo tal, parágrafo tal da lei tal”.

VOTO por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.