



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

Processo nº 36750.004776/2006-67
Recurso nº 149.829 Voluntário
Acórdão nº 2402-01.079 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2005

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 -
INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2005

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE - INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais ou afrontariam legislação hierarquicamente superior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2005

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESACORDO COM A LEI -
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INCIDÊNCIA**

Haverá incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação dos lucros ou resultados efetuados em desacordo com a disposição legal.

**SALÁRIO INDIRETO - VALE-TRANSPORTE - DESPESAS COM
EDUCAÇÃO - FORNECIMENTO EM DESACORDO COM A LEI -
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INCIDÊNCIA**

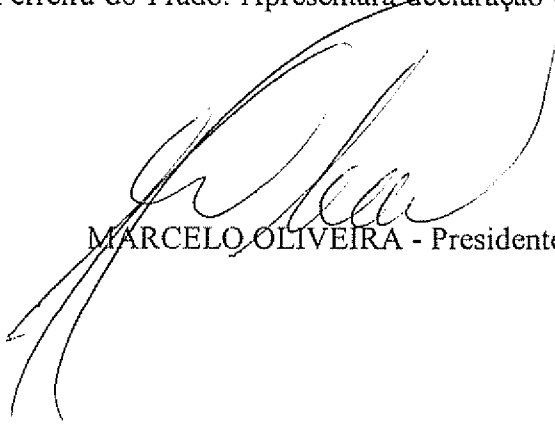
Constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de vale-transporte efetuados em desacordo com a legislação de regência.

Integram o salário de contribuição os valores correspondentes a despesas com cursos de capacitação e qualificação profissionais não extensivos a todos os empregados da empresa, conforme dispõe a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir, devido à regra decadencial constante do § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas nos levantamentos R07 a R19, na forma do voto da Relatora. Acompanharam a votação por suas conclusões os Conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Rogério de Lellis Pinto; b) em negar provimento ao recurso, no mérito, quanto à incidência de contribuições sobre verbas pagas a título de Participação nos Resultados da Empresa (PRE) e Reembolso (PDE), nos termos do voto da Relatora. II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir, devido a decadência, pela regra expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/1999, anteriores a 12/1999, nos levantamentos Seguro de Vida em Grupo (SVG), Participação nos Resultados da Empresa (PRE), Vale Transporte (VTR), Reembolso (PDE), Bônus Pagos a Dirigentes (BPD) e Levantamentos de R01 a R06, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Rogério de Lellis Pinto, que votaram pela aplicação do § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, no mérito, no que tange à incidência de contribuições sobre verbas pagas a título de Vale Transporte, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente


ANA MARIA BANDEIRA - Relatora.

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo.



Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (SEBRAE e INCRA), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 839/860 – Vol 3), foram considerados fatos geradores de contribuições previdenciárias os seguintes pagamentos:

Participação dos Resultados da Empresa – Levantamento PRÉ

Entre 02/1999 a 02/2005, a empresa efetuou pagamentos aos empregados a título de participação nos resultados, os quais a auditoria fiscal considerou terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

Segundo a auditoria fiscal, os programas de metas, resultados e prazos não foram pactuados previamente, mas sempre no decorrer do exercício, ou mesmo após o mesmo, no qual se pretendia pagar a participação, conforme discriminados nas folhas 842/843.

As denominadas “metas da empresa” utilizam indicadores de metas gerenciais pré-estabelecidas pela empresa, as quais não coincidem com aquelas pactuadas nos próprios acordos.

A auditoria fiscal entendeu que os acordos firmados ainda não atenderiam ao comando legal no sentido de conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

Em nenhum dos acordos celebrados, constam os prazos para revisão do acordo.

Somente nos acordos de 1998 e 1999 consta o período de vigência, nos demais não foi informado, ou foi informado sem a data de início.

Em nenhum dos acordos consta mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado para as denominadas “metas da empresa” e “metas de equipe”.

Quanto às “metas individuais”, os acordos informam que cada colaborador deverá ser avaliado por seu superior imediato, segundo as metas individuais negociadas no modelo de Gestão de Desempenho da Empresa. Tal mecanismo de aferição seria subjetivo, o que contraria o dispositivo legal que exige regras claras e objetivas. Além disso, a própria norma da empresa prevê que o superior imediato do avaliador tem a prerrogativa de discordar do resultado, bem como fazer valer sua autoridade do cargo para concluir o processo, caso haja discordância em avaliador e avaliado.

Seguro de Vida em Grupo – Levantamento SVG

Foi efetuado lançamento das contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de seguro de vida em grupo, no período de 01/1999 a 10/1999, em razão da falta de fundamento para exclusão de tais valores da base de cálculo, uma vez que a exclusão de tais verbas do salário de contribuição só ocorreu a partir de 11/1999 com a vigência do Decreto nº 3.25/1999, que acrescentou o inciso XXV ao § 9º do art. 214, do Regulamento da Previdência Social – RPS.

Vale Transporte – Levantamento VTR

No período de 12/2003 a 08/2005, a empresa forneceu vale-transporte aos empregados sem efetuar o desconto da parcela a ser custeada pelo trabalhador beneficiado, contrariando o que determina a lei.

Reembolso PDE (Incentivo à Educação Formal – Levantamento PDE)

De acordo com cláusula do acordo coletivo de trabalho celebrado com o sindicato da categoria, a empresa patrocina parte das mensalidades com curso de ensino superior a seus empregados, desde que tenham no mínimo três anos de trabalho na empresa, tenham obtido nível médio de desempenho nas três últimas avaliações, não tenham sofrido punição nos doze últimos meses do pedido e que sejam aprovados pelo Diretor da área.

A auditoria fiscal entendeu que os requisitos não permitiam que o benefício fosse estendido a todos em empregados, conforme preceitua a lei, como também, que cursos superiores não se enquadrariam como cursos de capacitação profissional e muito menos como educação básica.

Bônus Pago a Dirigentes – Levantamento BPD

Em março de 1999, a empresa efetuou pagamento de bônus pela participação nos resultados no exercício de 1998 aos dirigentes, sem vínculo empregatício. Tais valores foram considerados remunerações de contribuintes individuais.

A auditoria fiscal salienta que nos exercício subseqüentes, a empresa também efetuou os pagamentos dos referidos bônus e, no entanto, efetuou o recolhimento das contribuições devidas.

Retenções de NF Serviços – Levantamentos R01 A R19

A auditoria fiscal informa os levantamentos R01 a R06 corresponde aos valores de retenção não destacados pela empresa contratada e não retidos e recolhidos pela notificada, em relação à empresas que prestaram serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada.

Os levantamentos de R07 a R10 correspondem às retenções apuradas em razão do valor destacado pelas prestadoras de serviços, retidos e recolhidos pela notificada terem sido inferiores aos devidos.

Nos levantamentos de R11 a R19 foram lançadas diferenças de retenções devidas à retenção e recolhimento a menor efetuados pela notificada sendo que as contratadas efetuaram os destaques corretamente.

É esclarecido que nos contratos apresentados não há previsão de fornecimento de material ou equipamento a serem excluídos e que foram utilizadas as alíquotas para apuração da base de cálculo correspondente ao tipo de serviço, conforme disciplinado pela legislação.

A notificada apresentou defesa (fls. 1336/1374), onde alega que a notificação deveria ser declarada nula face a não conter a descrição clara e precisa dos fatos geradores.

Alega que ocorreu a decadência do direito de constituição de parte do lançamento.

Argúi a impossibilidade de se considerar o PPLR como salário de contribuição, em razão de aspectos meramente formais e tece considerações a respeito.

Entende que os cursos de graduação e pós-graduação oferecidos são cursos de educação profissional e também estão isentos de contribuição previdenciária.

Considera que estabelecer alguns requisitos básicos para que qualquer empregado tenha o reembolso não significa que todos os empregados e dirigentes não podem ter acesso ao plano de educação.

No que tange ao seguro de vida em grupo, alega que não integra o salário de contribuição em razão da natureza interpretativa do Decreto nº 3.265/1999.

Quanto ao bônus pago aos dirigentes, afirma que o mesmo foi eventual.

Por fim, aduz não ser possível a aplicação da taxa de juros SELIC que seria inconstitucional e ilegal.

Posteriormente, a notificada volta a se manifestar com o objetivo de demonstrar a improcedência da notificação no que tange aos valores pagos a título de PLR e PDE (fls. 1575/1581 – Vol 4)

Pela Decisão Notificação nº 06.401.4/071/2006 (fls. 1944/1951 – Vol 5), o lançamento foi considerado procedente.

Contra tal decisão, a notificada apresenta recurso tempestivo (fls. 1956/1999 – Vol 5) onde efetua a repetição das alegações de defesa.

Em contrarrazões (fl. 2003 – vol 5), a SRP mantém a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

PRELIMINARES

Quanto à preliminar de nulidade por ausência de descrição clara e precisa dos fatos geradores, a mesma não merece acolhida.

Quanto à preliminar de cerceamento de defesa, a mesma também não merece melhor sorte.

Os elementos que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do lançamento.

Toda a fundamentação legal que amparou o lançamento foi disponibilizada ao contribuinte conforme se verifica no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência.

Assim, não há que se falar em cerceamento de defesa e nulidade da notificação, até porque, em sua defesa, a recorrente demonstra ter compreendido perfeitamente a origem do lançamento.

Portanto, afasto a preliminar.

Relativamente à preliminar de decadência, a mesma deve ser considerada.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário"

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre 01/1999 a 08/2005 e foi efetuado em 16/12/2005, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

"Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o

prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216 758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a

partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, quanto aos levantamentos SVG – Seguro de Vida em Grupo, PRE – Participação nos Resultados da Empresa, VTR – Vale Transporte, PDE – Reembolso PDE e BPD – Bônus Pagos a Dirigentes, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN, para considerar que estão abrangidos pela decadência os créditos correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 11/1999, inclusive.

Também aplica-se o art. 173, Inciso I, do CTN para o cálculo da decadência das contribuições correspondentes aos Levantamentos de R01 a R06, uma vez que se trata de retenções em que a recorrente não efetuou qualquer recolhimento. Portanto, como esses levantamentos compreendem competências superiores a 11/1999, integralmente, não há que se falar em decadência para os mesmos.

No que tange aos levantamentos de R07 a R19, trata-se de retenções recolhidas a menor, de acordo com o que informou a auditoria fiscal. Para tais levantamentos, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para considerar que estariam decadentes as contribuições correspondentes aos fatos geradores até 11/2000, uma vez que a intimação do sujeito passivo se deu em 16/12/2005.

MÉRITO

Com o reconhecimento da decadência, verificou-se que os levantamentos SVG – Seguro de Vida em Grupo e BPD – Bônus Pagos a Dirigentes foram totalmente excluídos do lançamento, razão pela qual os argumentos apresentados contra os mesmos não serão enfrentados.

Quanto ao pagamento de Participação nos Resultados da Empresa, a auditoria fiscal entendeu que os mesmos não cumpriram as disposições da legislação de regência.

Para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus empregados a título de distribuição de lucros é necessária uma série de requisitos, conforme estabelece o art. 2º da referida lei, *in verbis*:

"Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente"

O disposto no § 1º acima leva a concluir que devem ser claras e objetivas as regras que definam os direitos de participação dos trabalhadores nos lucros e/ou resultados, bem como os procedimentos de apuração do cumprimento de tais metas parte dos trabalhadores.

Quando se fala em mecanismos de aferição do cumprimento do acordado fica evidente que o acordo de participação nos lucros deve estabelecer as regras a serem observadas pelos empregados, bem como a forma de verificação do cumprimento das mesmas, de tal sorte a restar devidamente caracterizado o implementado do direito ao recebimento do benefício pelo empregado.

Evidente que um acordo firmado para distribuição de lucros de período pretérito não observou o disposto na lei.

Não se pode perder de vista que a participação nos lucros é um instrumento de integração entre capital e trabalho, bem como uma forma de associar a iniciativa do empregado aos seus rendimentos. Relativamente a tal iniciativa é que a lei exige regras claras e objetivas e que existam mecanismos de aferição do cumprimento do acordado.

A meu ver, o pagamento a título de PLR, cujo acordo não é firmado antes do período de apuração do lucro ou resultado se transforma em um simples bônus, cujo pagamento se dá de forma incondicionada, uma vez que não houve qualquer estímulo ao trabalhador em buscar melhores resultados.

De igual forma, entendo que submeter o direito ou não de participação nos resultados à avaliação de superior, no caso do atingimento de metas individuais, revela um grau de subjetividade que não é compatível com a lei que exige regras claras e objetivas.

As metas individuais são negociadas de acordo com o Modelo e Gestão de Desempenho da Empresa, cujo grau de subjetividade fica evidente quando prevê a possibilidade de o superior imediato do avaliador discordar do resultado como também fazer valer sua autoridade para concluir o processo caso haja discordância entre avaliador e avaliado.

A meu ver, o pagamento de participação nos lucros efetuado pela empresa não atendeu às disposições da Lei nº 10.101/2000 e como tal deve integrar o salário de contribuição.

No que tange ao fornecimento de vale transporte, a auditoria fiscal considerou tais valores como integrantes da base de cálculo em razão da recorrente não haver efetuado o desconto da parte do segurado prevista em lei.

Para que seja possível afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-transporte é necessário que tal benefício seja concedido nos exatos termos da lei;

Pelo Princípio da Legalidade, a autoridade administrativa deve exercer suas funções, dentre as quais o ato que resulta no lançamento tributário, na estrita conformidade com a lei;

Com o objetivo de evitar toda sorte de interpretações, por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre determinada verba paga, a lei veio definir expressamente quais os pagamentos não integrariam o salário de contribuição. Tal definição encontra-se disposta no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91;

O cuidado do legislador se fez necessário em razão da temeridade em se submeter à análise discricionária da autoridade administrativa a possibilidade de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária;

A fim de reforçar o entendimento de que o propósito do legislador foi de restringir à lei todas as hipóteses de não incidência de contribuição, a Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/97, posteriormente convertida na Lei nº 9.528/97, introduziu o termo “exclusivamente” ao § 9º da Lei nº 8.212/91, que elenca as verbas que não integram o salário-de-contribuição;

No caso do fornecimento de transporte, a citada lei trata do benefício especificamente na alínea “f” do § 9º do art. 28, *in verbis*:

“§ 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;”

In casu, a legislação própria que trata da matéria é a Lei nº 7.418/1995 que instituiu o vale-transporte.

O art. 2º da referida lei dispõe o seguinte:

“Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador:

- 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.(g.n)”*

Como se vê a própria lei retira a possibilidade de se fazer incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de vale-transporte efetuados em obediência aos requisitos que estabelece.

Em seu art. 4º, a Lei nº 7.418/1985 assim definiu:

“Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.”

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.”

De acordo com dispositivo encimado, pretendeu o legislador que o empregado participasse do custeio do benefício e que tal participação não se daria com qualquer valor, mas no valor equivalente a 6% de seu salário básico.

Ou seja, o dispositivo legal é taxativo no sentido de que a empresa é responsável pelo custeio daquilo que exceder a 6%.

Assevere-se que a redação não dá margem à outra interpretação, tanto é que o próprio regulamento da referida lei, instituído pelo Decreto nº 95.247/1987 estabelece com precisão em seu artigo 9º como se dará o custeio do vale-transporte, o qual transcrevo abaixo:

“Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens,

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.”

Quanto ao fato da ausência de desconto para custeio do vale-transporte estar previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, vale dizer que embora essa faça lei entre as partes, não pode ser elaborada em desconformidade com a legislação vigente.

Ressalta-se que a aplicação da lei tributária não representa a desconsideração da validade da Convenção Coletiva de Trabalho. Não se pode perder de vista o que dispõe o art. 118, inciso I do CTN, o qual versa que “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.”

Também foi objeto de lançamento as contribuições incidentes sobre valores correspondente a parte das mensalidades com curso de ensino superior que a empresa paga a seus empregados.

O que levou a desconsideração de tais valores como verba de não incidência foi o fato de a recorrente estabelecer requisitos ao benefício, o caso, ter no mínimo três anos de

trabalho na empresa, ter obtido nível médio de desempenho nas três últimas avaliações, não ter sofrido punição nos doze últimos meses do pedido e que ser aprovados pelo Diretor da área.

Infere-se que não são todos os empregados da recorrente que tem acesso aos cursos que a mesma oferece, pois há condições a serem cumpridas para o benefício.

A lei determina que não haverá incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos a plano educacional que vise à educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

No caso da recorrente, os cursos oferecidos aos funcionários com mais de três anos na empresa, mediante autorização do Diretor da área, dentre os outros requisitos, não encontram respaldo legal para que não haja a incidência de contribuição previdenciária, uma vez que a carência exigida representa óbice ao cumprimento da condição para que os cursos sejam acessíveis a todos os funcionários.

No que tange ao oferecimento de plano educacional com vistas à graduação e pós-graduação, tal fato, por si só, não desqualifica o plano de educação fornecido pela empresa.

A meu ver, a interpretação dada ao dispositivo legal pela auditoria fiscal não está de acordo com a vontade do legislador. Entendo que ainda que os cursos de graduação e pós-graduação podem ser considerados capacitação profissional, conforme dispõe a lei.

Entretanto, os mesmos não foram oferecidos de acordo com a lei e os valores correspondentes devem integrar o salário de contribuição.

Por fim, quanto ao inconformismo pela aplicação da taxa de juros SELIC como juros moratórios, vale dizer que este não é o foro adequado para tratar tal questão.

Pelo Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito administrativo afastar a aplicação de dispositivo legal vigente sob o argumento de que o mesmo seria inconstitucional ou afrontaria legislação hierarquicamente superior

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer que ocorreu a decadência para os levantamentos PRE, SVG, BPD, VTR, PDE e R01 a R06 até a competência 11/1999, inclusive, pela aplicação do art. 173, inciso I, do CTN. Para os levantamentos de R07 a R19, reconhece-se a decadência até a competência 11/2000, inclusive, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN e manter o restante do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 2010


ANA MARIA BANDEIRA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado

Em que pese o entendimento do i. relator, ousou divergir, relativamente a natureza jurídica atribuída ao vale-transporte e fundamento minha discordância com as seguintes considerações:

O artigo 1º da Lei 7.418/85, que institui o Vale-Transporte, o define como sendo o benefício *"que o empregador, pessoa física ou jurídica, antecipará ao empregado para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais."*

Mais adiante em seu artigo 2º, a lei 7.418/85, com a redação dada pela lei 7.619/87, dispõe expressamente que o vale-transporte não tem natureza salarial, portanto, não se incorpora à remuneração; não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de FGTS; e tampouco se configura como rendimento tributável do trabalhador.

A lei 8.212/91 dispõe, em seu artigo 22, que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, sobre as remunerações pagas aos empregados, será de:

"I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999)."



Porém, conforme parágrafo 2º do mesmo artigo, as parcelas tratadas pelo artigo 28, parágrafo 9º, da referida lei estando entre elas, o vale-transporte – não integram a remuneração para efeito de contribuição.

"Art. 28. (...) "

§ 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;"

O Supremo Tribunal Federal, em recentíssimo julgamento (RE 478.410-SP), pacificou a questão acerca da hipótese de atribuição de caráter salarial ao vale-transporte pago em espécie, o que neste caso, significaria, constituir, sobre este, base de incidência da contribuição previdenciária.

A jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, anteriormente, era contrária aos contribuintes, no sentido de que o pagamento em dinheiro de valores a título de vale-transporte possuía caráter salarial, devendo integrar o cálculo da contribuição. Vejamos:

"PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. VALE-TRANSPORTE. PARCELA PAGA EM PECÚNIA. DESCOFORMIDADE COM A LEI N. 7.418/85 (ART. 3º) E DECRETO N. 95.6247/87 (ART. 5º). CARÁTER REMUNERATÓRIO.

1. O vale-transporte, quando pago em desconformidade com a legislação pertinente tem caráter remuneratório e integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. O pagamento, em dinheiro, de valores a título de vale-transporte, configura salário in natura, uma vez que a legislação somente admite tal exceção no caso de falta ou insuficiência de estoque de vale-transporte necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, situação essa que não restou comprovada.

3. Apelação a que se nega provimento."

(AMS 2001.36.00.005120-7/MT, Rel. Desembargador Federal Carlos Fernando Mathias, Oitava Turma, DJ p.168 de 6/10/06)

"TRIBUTÁRIO – SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – AUXÍLIO-CRECHE/BABÁ – VERBA INDENIZATÓRIA – NÃO-INCIDÊNCIA - VALETRANSPORTE - PAGO EM PECÚNIA – VERBA REMUNERATÓRIA – INCIDÊNCIA. 1-Não incide contribuição previdenciária sobre o auxílio creche/babá, pago pelo empregador, vez que referida verba tem caráter indenizatório e não salarial. Precedentes jurisprudenciais. 2-Por outro lado, não possui caráter indenizatório o vale-transporte pago em dinheiro (sem que se comprovasse a falta de tickets), devendo, portanto, o referido valor ser considerado como parte integrante da remuneração, e, assim, compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. 3-Apelação do Impetrante e remessa necessária conhecidas e desprovidas."

(AMS 2000.02.01.018361-5/RJ, Rel. José Antônio Lisboa Neiva, Terceira Turma, DJ p. 55 de 1/9/09)

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DINHEIRO. CONVENÇÃO COLETIVA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. 1. O pagamento do o vale-transporte em pecúnia não atende à legislação que o regula e integra a remuneração do empregado para o cálculo da contribuição à Previdência Social. 2. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 3. O fato de haver Convenção Coletiva de Trabalho dispor de forma diversa da determinada pelas Normas Legais que regem a concessão de vale-transporte não isenta a empresa de recolher a contribuição previdenciária quando o fornece em espécie. 4. Agravo a que se nega provimento."

(AC 2007.61.00.007034-4/SP, Rek. Henrique herkenhoff, Segunda Turma, DJ p. 99 em 26/11/09).

Conforme pode se observar, tais decisões fundamentavam-se na justificativa de que o pagamento do benefício em pecúnia consistiria em violação ao disposto no artigo 5º do decreto 95.247/87, que dispõe que é vedado ao empregador substituir o vale transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, *verbis*:

"Art. 5º. É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo."

Também defendeu-se a tese de que o vale-transporte pago em dinheiro e de forma contínua passaria a integrar a remuneração do empregado, incidindo a contribuição previdenciária, com base no artigo 201, parágrafo II, da CF/88:

"Art. 201. (...)

§ 11 - Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei."

Entretanto, baseando-se no Princípio da Legalidade, o STF entendeu que o descumprimento da norma (no caso do Decreto) – que veda o pagamento do vale-transporte em dinheiro – não descaracteriza a natureza do vale para efeito de incidência de tributo.

Este raciocínio, adveio da evolução da própria interpretação das normas trabalhistas e previdenciárias, que, apesar da vedação artigo 5º do decreto 95.247/87, passou a entender que, por força do artigo 7º, inciso XXXVI, da CF/88 – que trata sobre o reconhecimento dos acordos e convenções coletivas – uma vez estipulado na convenção coletiva da categoria, respeitado os limites determinados por lei, o vale-transporte poderia ser pago em dinheiro.

Além disso, parte da doutrina, considera ilegal a própria vedação contida no artigo 5º do decreto 95.247/87, pois com base nos artigos 84 e 49 da CF/88, o decreto deve se manter restrito à lei que o mesmo visa regulamentar, não podendo criar novas obrigações.

Mesmo que o objetivo do decreto seja o de evitar que os empregadores aumentem a parcela referente ao vale-transporte – sobre a qual não incide contribuição –, e diminuam o valor do salário, na tentativa de burlar o pagamento da contribuição, não estaria alterada a legislação tributária que prevê que o vale transporte não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Logo, não estaria o Fisco Previdenciário autorizado exigir tributo de forma contrária à legislação federal.

Tal prática abusiva e ilegal dos contribuintes deve ser combatida por meio de sanções administrativas e fiscalização rigorosa, uma vez que ao incidir contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em dinheiro, se estaria cobrando tributo sem lei que o defina e que o autorize, e ainda, de modo contrário à lei 8.212/91.

O princípio da legalidade é um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro e vem consagrado no artigo 5º, inciso II da CF/88, dispondo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

No Direito Tributário, tal princípio consiste no fato de que não há tributo que não seja preconizado pela lei formal e material, que descreva a hipótese da incidência, a base de cálculo e alíquotas, com a identificação do sujeito ativo e passivo.

Conforme, artigo 150, inciso I, da CF/88:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

Portanto, a compreensão de que o vale-transporte pago em espécie deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, não observa o princípio da legalidade.

Além de se fundamentar no Princípio da Legalidade, grande parte da fundamentação do Ministro Eros Grau, relator do processo, foi no sentido de que não se pode relativizar o curso legal da moeda nacional, o que também seria uma afronta à Constituição Federal, pois, dessa forma, também se estaria relativizando o poder do Estado, que é integrado a cada unidade monetária.

Com estas considerações, entendo que o vale-transporte pago em ticket ou em espécie, não tem natureza salarial, e não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ante o exposto, apenas nesta parte, **DOU PROVIMENTO** ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 2010



LOURENÇO FERREIRA DO PRADO – Conselheiro





**/MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 36750.004776/2006-67

.-Recurso nº: 149.829

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-01.079

Brasília, 13 de outubro de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional