



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

**Processo n°** 19515.002955/2009-76  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-02.190 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** TAM LINHAS AÉREAS SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP.  
INFRAÇÃO

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

PAGAMENTO DE VALE TRANSPORTE EM DINHEIRO.  
DESATENDIMENTO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA  
DE CONTRIBUIÇÕES.

O pagamento do Vale-Transporte em dinheiro, por desatender a legislação que rege a matéria, sofre incidência de contribuições previdenciárias.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.  
PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO TEMPO. NORMA  
VIGENTE NA DATA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.

Via de regra, aplica-se a legislação tributária vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, todavia, ocorre a aplicação retroativa nos casos em que a nova lei preveja multa mais branda.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/08/2004

APURAÇÃO FISCAL EFETUADA COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PELA EMPRESA FISCALIZADA. ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DECORRENTE DE INCLUSÃO NA APURAÇÃO DE SEGURADOS DE EMPRESA DIVERSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. NÃO ACOLHIMENTO.

Tendo a apuração fiscal tomado como base a documentação fornecida pela empresa fiscalizada, somente é cabível a alegação de ilegitimidade passiva, por motivo de inclusão na base de cálculo de segurados de empresa diversa, se restar comprovado nos autos o equívoco ocorrido no lançamento, mediante a juntada de documentos idôneos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO FISCAL.

Não se instaura o contencioso fiscal para as matérias que não tenham sido expressamente impugnadas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) afastar a preliminar de ilegitimidade passiva; II) rejeitar a arguição de decadência; e III) negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa acima identificada contra acórdão da Delegacia de Julgamento – DRJ em São Paulo I, fls. 216/235, a qual declarou procedente o lançamento consignado no Auto de Infração – AI n.º 37.211.189-0.

O crédito em epígrafe refere-se a multa decorrente do descumprimento pela empresa da obrigação de declarar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP todos os fatos geradores de contribuições sociais. De acordo com o Fisco foram omitidos os valores pagos em dinheiro em substituição ao vale transporte, remuneração de contribuintes individuais (autônomos e diretores), bem como pagamento de bônus em 02/2004 e pagamentos de processos trabalhistas.

No recurso, fls. 241/275, a empresa, em apertada síntese, alegou que:

- a) o crédito está parcialmente alcançado pela decadência;
- b) apesar do órgão *a quo* haver afirmado que há matérias não controvertidas que não foram objeto de impugnação, a recorrente questionou todos os pontos do AI;
- c) adotou e comprovou todos os procedimentos exigidos em lei para o fornecimento do vale-transporte, excluindo a parcela de 6% (seis por cento) já descontada do salário do empregado;
- d) o vale-transporte, independentemente de ser pago em pecúnia, não possui natureza salarial, por esse motivo, não pode sofrer incidência de contribuições previdenciárias;
- e) o Decreto n.º 4.840/2003 reconhece que não integra a remuneração do empregado o vale-transporte, ainda que pago em dinheiro;
- f) a mesma determinação foi estampada na MP n.º 280/2006;
- g) não cometeu qualquer ilícito, posto que o pagamento do vale-transporte em dinheiro estava previsto em Dissídio Coletivo de Trabalho;
- h) se inexistiu ilícito, não há como se impor uma sanção;
- i) o vale-transporte foi disponibilizado para custeio do deslocamento dos trabalhadores, portanto, a incidência de contribuições sobre o mesmo é uma afronta ao art. 195, I, “a”, da Constituição Federal;
- j) a Convenção ou o Acordo Coletivo de trabalho configura-se em verdadeira fonte do direito laboral, portanto, o procedimento adotado pela recorrente encontra-se em total sintonia com as regras a que estava obrigado;
- k) havendo desconto da parte do empregado para custeio do vale-transporte, a jurisprudência pátria é uníssona no sentido da não tributação da verba;

l) também a jurisprudência do STJ tem reconhecido que somente incidem contribuições sobre verbas que caracterizam retribuição pelo trabalho;

m) a multa de mora não pode ser aplicada, posto que arimada em legislação já revogada;

n) a recorrente não pode ser responsabilizada pelo recolhimento de contribuições sobre valores pagos a diretores de outra empresa, no caso a TAM S.A.;

Ao final, pede a reforma da decisão da DRJ, de modo que crédito tributário seja declarado improcedente.

Posteriormente, o sujeito passivo, alegando a ocorrência de fato novo, acostou decisão do STF no RE n.º 478.410/SP, na qual, em Sessão Plenária, o Pretório Excelso reconheceu, por maioria, a não incidência de contribuições sobre o valor pago em pecúnia ao empregado a título de vale transporte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### Decadência

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), o Fisco passou-se a aplicar às contribuições sociais a decadência quinquenal do Código Tributário Nacional – CTN.

Esse posicionamento da Corte Maior trouxe impacto não só em relação às exigências fiscais decorrentes do inadimplemento da obrigação principal, mas interferiu também nos lançamentos das multas por desobediência a deveres instrumentais vinculados à fiscalização das contribuições. Diante disso, fixou-se a interpretação de que, uma vez ocorrida a infração, teria o fisco o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento da multa correspondente.

Assim, havendo o descumprimento da obrigação legal, o prazo de que o fisco disporia para constituir o crédito relativo à penalidade seria o prazo geral de decadência, fixado no art. 173, I, do CTN, *in verbis*:

*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;*

(...)

Não há nessa situação o que se cogitar de aplicação do art. 150, § 4.º, uma vez que esse é dirigido apenas ao lançamento por homologação e o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória é um típico caso de lançamento de ofício.

Tendo-se em conta que a empresa tomou ciência da autuação em 31/07/2009, pelo critério acima, o período da autuação, 01/2004 a 08/2004, ainda não estava alcançado pela decadência.

### Da existência de matéria não controvertida

Verifica-se dos termos do recurso que a empresa somente se contrapôs a incidência de contribuições sobre os valores relativos ao vale-transporte, não tendo se insurgido contra as outras parcelas cuja omissão na GFIP também deu ensejo ao presente AI,

como é o caso dos pagamento a contribuintes individuais, aos valores decorrentes de reclamações trabalhistas e o pagamento de bônus.

Nesse sentido, para essas matérias que não foram objeto de impugnação/recurso a lavratura deve ser considerada procedente. Foi exatamente a essa conclusão que chegou o órgão recorrido ao afirmar:

"Ressalta-se que as matérias não expressamente questionadas não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, aplicável às contribuições previdenciárias a partir do dia 01 de abril de 2008, nos termos do artigo 25 da Lei nº 11.457/2007:

Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

De fato, não posso deixar de dar razão à DRJ, posto que a empresa questionou a inclusão em GFIP apenas do vale-transporte pago em pecúnia, não se instaurando o contencioso em relação às demais matérias.

### **Da incidência de contribuições sobre o vale transporte pago em dinheiro**

A principal matéria recursal refere-se à impossibilidade da incidência de contribuições sobre o fornecimento de vale-transporte feito em pecúnia.

Argumenta a recorrente que a verba não teria natureza salarial, além de que, a vedação ao pagamento da mesma em dinheiro houvera sido veiculada por decreto, o qual encontra-se revogado.

De fato, a Lei n.º 7.418/1985 afasta a natureza salarial da verba, bem como dispõe sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a mesma:

*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.*

Do dispositivo encimado, pode-se extrair que a contribuição do empregador para o vale-transporte, que corresponde ao valor da despesa que exceder a 6% do salário base do empregado, quando concedido nas condições e limites estabelecidos na própria Lei, não é considerada salário, nem sofre incidência de contribuições previdenciárias.

Não tenho dúvida de que uma das condições constantes na Lei n.º 7.418/1985 é que seu pagamento seja efetuado mediante o fornecimento de tíquetes (passes). Eis o que dispõe o art. 4.º da Lei em questão:

*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.*

Vê-se do dispositivo, que a forma de pagamento do benefício escolhida pelo legislador foi a aquisição dos tíquetes. Em consonância com essa determinação legal, o Decreto n.º 95.247/1987, em seu art. 5.º dispôs acerca da forma de pagamento da verba nos seguintes termos:

*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.*

*Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.*

Para mim, a regulamentação acima não representa em absoluto extrapolação aos limites da Lei, mas um disciplinamento quanto à regra legal relativa à forma de fornecimento do benefício. Se a Lei já estabelecia o modo de pagamento da verba mediante o fornecimento dos tíquetes, o regulamento apenas vedou que a disponibilização fosse efetuada de outra maneira.

Assim, não devo acolher a tese de que independentemente da forma de pagamento o vale-transporte tem natureza de indenização, posto que a própria Lei instituidora do benefício já deixou traçados os contornos para o seu pagamento e o Decreto regulamentador explicitamente proibiu o seu pagamento em pecúnia, respeitada a exceção prevista no parágrafo único do art. 5.º .

Outra argumentação que não deve ser aceita é a de que o inciso IX do § 1.º do art. 2.º do Decreto n.º 4.840/2003 teria revogado tacitamente o art. 5.º do Decreto n.º 95.247/1987. Cabe esclarecer como ponto inicial dessa discussão que o Decreto n.º 4.840/2003 foi editado visando à regulamentação da Medida Provisória n.º 130/2007, convertida na Lei n.º 10.820/2003, a qual dispõe sobre a autorização para desconto de prestações em folha de pagamento, e dá outras providências.

O art. 3.º do Decreto n.º 4.840/2003 estabelece o limite da “remuneração disponível” que poderá ser objeto de consignação para fins de amortização de contratos de mútuo. A citada “remuneração disponível” corresponde à “remuneração básica” após a dedução de algumas parcelas, a exemplo de contribuição previdenciária, imposto de renda e pensão alimentícia.

É especificamente da “remuneração básica” que trata o inciso IX do § 1.º do art. 2.º do Decreto n.º 4.840/2003, ao dispor:

*Art.2º Para os fins deste Decreto, considera-se:*

(...)

*1º Para os fins deste Decreto, considera-se remuneração básica a soma das parcelas pagas ou creditadas mensalmente em dinheiro ao empregado, excluídas:*

(...)

*IX - auxílio-transporte, mesmo se pago em dinheiro; e*

*(...)(grifei)*

Verifica-se que não há como se interpretar que o dispositivo acima teria revogado o art. 5.º do Decreto n.º 95.247/1987, posto que trata de matéria diversa. Sobre essa questão não custa trazer à baila o que dispõe a Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-Lei n.º 4.657/1942, em seu art. 2.º, § 1.º :

*§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

No caso sob comento, não se verifica a existência de quaisquer das hipóteses acima, não havendo, portanto, o que se falar em revogação do dispositivo regulamentar que veda o pagamento do vale-transporte em dinheiro.

A recorrente invoca também para sustentar a sua tese a MP 280/2006. Esse normativo não há de se aplicar à espécie, uma vez que editado após a ocorrência dos fatos geradores em discussão. É essa a inteligência do art. 105 do CTN, *in verbis*:

*Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

Com relação à previsão contida na Convenção Coletiva de Trabalho, menciona pela Impugnante, onde consta que o pagamento do vale-transporte deve ser feito em pecúnia, cabe lembrar que os termos das normas coletivas de trabalho somente obrigam as partes, respeitado o direito de terceiros, pelo que, obviamente, não tem força de se contrapor às disposições de lei que tratam da incidência de contribuição previdenciária.

Nesse sentido, como bem se afirmou na decisão recorrida, não poderia uma Convenção Coletiva de Trabalho alterar os efeitos da Lei n. 8.212/1991, que cuida do custeio da Seguridade Social.

Analisando-se a referida Lei na parte que trata especificamente dessa verba, tem-se:

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

(...).

*§ 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; (grifei)*

(...)

Já tendo concluído que o pagamento pela empresa do vale-transporte em dinheiro violou a lei que rege o fornecimento desse benefício, sou forçado a concluir que sobre a verba deva incidir contribuições sociais, não merecendo reforma o acórdão guerreado.

Acerca das decisões judiciais colacionadas pela recorrente, devo ressaltar que as mesmas fazem coisa julgada apenas entre as partes litigantes, não sendo válido invocá-las para alterar a situação jurídica de terceiros, conforme o disposto na Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil - CPC), art. 472.

Ressalvo a decisão do STF no bojo do RE n.478.410/SP que, por força do inciso I do parágrafo único art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria n.º 256/2009 e alterações, poderia ser aplicada a essa situação. Vejamos o dispositivo citado:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

(...)

Ocorre que apenas as decisões plenárias definitivas do STF vinculam o CARF, o que não é o caso ainda do citado RE, haja vista a ocorrência de interposição de embargos declaratórios pela Fazenda Nacional, os quais ainda aguardam julgamento. Assim, não sendo definitiva a decisão no RE n.º 478.410/SP, não tem a mesma efeito vinculante para os julgamentos do CARF.

### **Da ilegitimidade passivo quanto à verba para a diretores de outra empresa**

Alega a recorrente que foram incluídas na apuração verbas pagas pela empresa TAM S.A., não lhe podendo ser exigido o recolhimento das contribuições incidentes sobre tais valores. Para comprovar sua afirmação a empresa acostou GFIP e GPS da empresa TAM S.A.

Não devo acolher esse argumento. É que os dados para apuração fiscal foram coletados de documentos apresentados pela própria autuada, especificamente na relação de pagamentos de vale-transporte. Não restou comprovado nos autos que o Fisco tenha obtido valores de base de cálculo em documentação apresentada por outra empresa. Sequer a empresa trouxe à colação as relações de pagamentos de vale-transporte nas quais se comprovasse que tais pessoas não estavam incluídas.

Por essas considerações, deixo também de acatar a alegação de que a base tributável do lançamento estaria incorreta, pelo fato de terem sido incluídas remunerações pagas por empresa diversa.

### **Da aplicação da multa**

Regra geral aplica-se a legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, todavia, sobrevindo legislação mais benéfica, essa deve retroagir em favor do contribuinte. É o que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN.

De fato, com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quanto havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

*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*

*(...)*

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

*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.*

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996<sup>1</sup> prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar

---

<sup>1</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

---

a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

O Fisco, conforme delineado no Relatório da Aplicação da Multa, fls 12/13, fez o comparativo entre a multa conforme a legislação em vigor quando da ocorrência da infração e a que atualmente encontra-se vigente. Esse demonstrativo encontra-se no anexo VII do AI.

Dessa forma a fixação da multa se deu com base no inciso IV, § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 (100% da contribuição não declarada, limitada ao teto legal) mais a multa de mora do inciso I do art. 35 da Lei 8.212/91 (24% sobre a contribuição não recolhida e não declarada em GFIP, presente nos Autos de Infração 37.211.179-3 e 37.211.180-7), eis que a soma destas multas é menos gravosa do que a soma da multa de ofício do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% sobre a contribuição não recolhida e não declarada) com a multa do art. 32-A, I, da Lei n.º 8.212/1991 (R\$ 20,00 por grupo de dez informações incorretas, aplicada para as contribuições não declaradas, mas recolhidas).

Assim, descabe a afirmação da recorrente de que a multa não poderia ser aplicada por estar arrimada em legislação já revogada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de ilegitimidade passiva e a arguição de decadência, e, no mérito, pelo desprovimento do recurso,

Kleber Ferreira de Araújo

---

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;  
(...)