MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18050.003156/2008-88

Processo nº	18050.003156/2008-88
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2301-007.250 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	02 de junho de 2020
Recorrente	TELENGE TELECOMUNICACOES E ENGENHARIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/01/2006

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, no caso de tributos sujeitos à homologação em que o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento, ainda que parcialmente (Súmula Carf nº 99).

SALÁRIO UTILIDADE. AUXÍLIO-CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA CARF Nº 64.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória (Súmula CARF nº 64).

SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE. DESCONTO MENOR DO QUE O AUTORIZADO PELA LEI.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale-transporte. A lei autoriza, mas não obriga, o desconto de até 6% da remuneração do empregado para custeio do vale-transporte. A ausência de desconto ou o desconto menor do que o legalmente permitido não implicam descaracterização do benefício.

SALÁRIO UTILIDADE. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. EMPREGADO TRANSFERIDO.

A habitação fornecida pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência é isenta da contribuição previdenciária quando atendidos os requisitos legais. A transferência do empregado para outra localidade implica a alteração do seu domicílio e, portanto, da sua residência.

Configura salário indireto o pagamento de aluguel a empregado transferido, nos termos da CLT, para outra localidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 2), reconhecer a decadência do período de 07/2000 a 07/2001, inclusive, e, no mérito, dar parcial provimento para excluir do lançamento os valores relativos a auxílio-creche, auxílio-alimentação e vale-transporte.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Fabiana Okchstein Kelbert (Suplente Convocada) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuição previdenciária, Debcad nº 35.9003463-6, correspondente à parte da empresa, dos segurados, SAT/RAT e terceiros, relativa ao período de 07/2000 a 01/2006, incidente sobre previdência privada, auxílio-creche, fornecimento de alimentação por meio de empresa não inscrita no PAT, pagamento de aluguéis a empregados e fornecimento de vale-transporte em desacordo com a legislação.

O lançamento foi impugnado e a impugnação foi dada por improcedente (e-fls. 1876 a 1892). Consta da decisão, em relação à previdência privada, que houve o pagamento e, portanto, a matéria não está em litígio.

Manejou-se recurso voluntário em que se alegou:

a) a decadência parcial do crédito tributário lançado;

b) que é possível o controle de constitucionalidade no contencioso administrativo;

c) que não incide contribuição previdenciária sobre verbas que não correspondem ao conceito constitucional de salário ou remuneração, que não poderia ser modificado pela legislação previdenciária;

Documento nato-digital

d) que são indenizatórias e, portanto, excluem-se do salário-de-contribuição, as despesas com auxílio-creche, vale-transporte, ajuda alimentação (sic) e aluguéis.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço, exceto quanto à alegação de inconstitucionalidade da legislação e de possibilidade do controle de constitucionalidade no contencioso administrativo fiscal, por força do que atesta a Súmula Carf nº 2.

1 Da decadência

Quanto à decadência, percebe-se que o colegiado *a quo* aplicou o prazo decenal. Porém, nos termos da Súmula Vinculante STF nº 8, de 12/06/2008, são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário. Assim, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias a disciplina do Código Tributário Nacional para os demais tributos, ou seja, é de cinco anos.

Em 04/08/2006, o contribuinte teve ciência do lançamento, que se refere ao período de 07/2000 a 01/2006. Considerando que a contribuição previdenciária é tributo sujeito a homologação e que há informações nos autos da ocorrência de pagamento (e-fls. 11 a 92), ainda que parcial, das contribuições devidas no período, deve-se aplicar a Súmula Carf nº 99 para admitir a regra decadencial do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Assim, implica reconhecer a decadência dos períodos de 07/2000 a 07/2001.

2 Da distinção entre o conceito de salário-de-contribuição e de remuneração

O recorrente alegou, em síntese, que a definição, a composição e a natureza da remuneração do trabalhador são conceitos afetos ao Direito do Trabalho e, portanto, não poderiam ter novas definições para efeitos tributários.

Não assiste razão ao recorrente.

A art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece que a base de cálculo das contribuições previdenciárias é o salário-de-contribuição, conceito legal distinto do de remuneração. E o art. 28 da mesma lei explica como essa base de cálculo é composta.

Nego provimento ao recorrente na matéria.

Documento nato-digital

3 Das verbas incluídas no salário-de-contribuição

3.1 AUXÍLIO-CRECHE

A recorrente pagou auxílio-creche a seus empregados em decorrência do que constava da convenção coletiva de trabalho. Conforme já decidido por este colegiado, e consoante a Súmula Carf nº 64, *não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7o, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória*.

Dou provimento ao recurso na matéria.

3.2 VALE-TRANSPORTE

A celeuma acerca do vale-transporte pago pela recorrente a seus empregados já foi enfrentada por este colegiado no Acórdão nº 2301-005.197, de 07/03/2018, ocasião em que decidiu sob os seguintes fundamentos, que acato neste voto:

> A questão dos autos é a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores descontados do empregado em percentual menor do que 6% do seu salário. Sob o raciocínio do colegiado *a quo*, estariam excluídos da base de cálculo da contribuição apenas os valores suportados pela empresa menos a parcela descontada dos empregados, à razão de 6% de seus salários, não mais e não menos.
>
> Porém, a correta exegese do parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 95.247, de 17 de novembro de 1987, que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, é que o desconto do empregado é uma faculdade do empregador, e não um requisito legal:
>
> Art. 9° 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.
>
> Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte autorizará o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo.*(Sem grifo no original.)*
>
> Assim, se o empregador optar por arcar, sozinho, com os custos de transporte de seus empregados, sem com eles dividi-lo ainda que autorizado, não terá desnaturado o benefício concedido pela lei, desde que os valores pagos sejam compatíveis com o custo do transporte do empregado de e para o trabalho. Portanto, entendo que os valores pagos ao empregado para a sua locomoção, mesmo que não tenha havido desconto de seu salário ou que esse desconto tenha sido menor do que 6%, subsumem-se ao conceito de vale-transporte e têm caráter indenizatório, razão pela qual entendo aplicar-se, ao caso, Súmula Carf nº 89:
>
> > *Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba. (Sem grifo no original.)*

Entendo não ser o caso de aplicação da Súmula Carf nº 89 porque a questão de fato é distinta, uma vez que o que aqui se discute é a incidência do tributo sobre o subsídio do empregador ao deixar de descontar do empregado o benefício no limite legal.

Documento nato-digital

Dou, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.3 ALIMENTAÇÃO *IN NATURA*

O que consta dos autos é que a recorrente fornecia alimentos *in natura* a seus empregados por meio da empresa Agnes Restaurante e Lanchonete Ltda (e-fl. 1887). O motivo do lançamento foi a falta de inscrição da empresa fornecedora no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Pois bem. Esta turma já se deparou com a matéria outras vezes, em composições anteriores do colegiado, e vem decidindo no sentido de aplicar o entendimento exposto no Ato Declaratório nº 3, de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que estabelece:

> (...) fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:
>
> **"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".**
>
> **JURISPRUDÊNCIA**: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

(Grifos do original.)

Como razões de decidir, reproduzo parte do Acórdão nº 9202-005.190, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual a matéria foi unanimemente resolvida:

> Por meio de despacho, publicado em 24.11.2011, o Ministro da Fazenda aprovou o citado Ato Declaratório nº 03/2011, fato de grande importância para desfecho da lide na medida em que nestas circunstâncias trata-se de entendimento que vincula os integrantes deste Colegiado por força do art. 62, §1º, II, c da Portaria MF nº 343/15, que aprovou o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Grifo do original.)
>
> *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.*
>
> *§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *...*
>
> *II que fundamente crédito tributário objeto de:*
>
> *...*
>
> *c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da ProcuradoriaGeral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*
>
> Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte para, aplicando o Ato Declaratório da PGFN nº 03/2001 excluir da base de cálculo da contribuição

Documento nato-digital

> previdenciária devida pelo Contribuinte os valores despendidos com o fornecimento de refeições dentro do seu estabelecimento, mesmo na ausência de adesão ao PAT.

Superada a necessidade de inscrição no PAT para excluir, do salário de contribuição, os valores de alimentos pagos *in natura*, dou provimento ao recurso na matéria.

3.4 ALUGUÉIS

Quanto ao pagamento de aluguéis a empregados, a recorrente afirmou (e-fl. 1943):

> Em verdade, o que ocorreu foi o seguinte: alguns empregados da Recorrente foram transferidos para prestar serviços a cargo da empresa em localidades distantes de suas respectivas residências, se mostrando indispensável, portanto, que a empresa arcasse com os gastos do aluguel dos respectivos apartamentos/casas onde passaram a residir.

A decisão recorrida consubstanciou (e-fls. 1889 e 1890):

> 47. Com referência aos aluguéis levantados como salário-utilidade pela fiscalização, não são passíveis da isenção prevista no artigo 28, parágrafo 9°, alínea "m" da Lei 8.212/91. A referida alínea está assim redigida:
>
> > *Lei 8.212/91 Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:*
> >
> > *§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*
> >
> > *(Redação alterada pela MP n° 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n° 9.528, de 10/12/97)*
> >
> > *m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exila deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Acrescentada pela MP n° 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei n°9.528, de 10/12/97). Destacado por nós.*
>
> 48. Note-se que as situações previstas na alínea "m" são aquelas em que o empregado é contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada. Locais de trabalho com pouca acessibilidade e que, por comodidade, o empregador procura manter os empregados no local de trabalho ou bem próximo dele (como, por exemplo, uma plataforma marítima de exploração de petróleo, uma mina localizada em local ermo e distante de um centro urbano) seriam as situações abrigadas pela exceção.
>
> 49. Transferências de funcionários para locais distantes de suas residências, entre estabelecimentos da Notificada, não reúnem os requisitos da alínea "m". A Notificada faz uma interpretação fragmentada do citado dispositivo. Não houve deslocamento para canteiro de obras, nem os locais em que os funcionários foram transferidos exigiam deslocamento e estada. Se a Notificada pode contratar funcionários em Curitiba para trabalhar no mesmo local, mas resolve transferir um funcionário que estava trabalhando em Recife para a sua filial de Curitiba, pagando sua moradia, deve arcar com as conseqüências advindas desta verdadeira liberalidade. Desta forma, mantêm-se os lançamentos relativos aos aluguéis levantados pela Fiscalização.

Não assiste razão à Recorrente.

Documento nato-digital

Conforme ela mesmo afirma, seus empregados foram transferidos para novo município, em outro estado da federação, a fim de trabalharem em uma filial da empresa. O art. 469 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) define que a transferência implica a mudança do domicílio do empregado, como se vê:

> Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio . *(Sem grifo no original.)*

A regra isentiva estabelece que a habitação fornecida pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distinta de sua residência não integra o salário de contribuição. Entende-se por residência o local onde a pessoa habitualmente é encontrada. O domicílio é, segundo o art. 70 do Código Civil Brasileiro, o lugar onde a pessoa estabelece a sua residência com ânimo definitivo. A residência é, pois, um dos elementos do domicílio. É como a doutrina assevera:

> O conceito de domicílio civil se compõe, pois, de dois elementos: o objetivo, que é a *residência*, mero estado de fato material; e o subjetivo, de caráter psicológico, consistente no *ânimo definitivo*, na intenção de aí fixar-se de modo permanente. A conjunção desses dois elementos forma o domicílio civil.
>
> A residência é, portanto, apenas um elemento componente do conceito de domicílio, que é mais amplo e com ela não se confunde.
>
> *(GONÇALVES, Carlos Roberto.* Direito civil brasileiro, volume 1: parte geral. *10ª edição - São Paulo: Saraiva, 2012.)*

A alteração do domicílio, por força do disposto no art. 469 da CLT, corresponde também à alteração da residência para o novo local de trabalho. A rigor, não é possível conceber que os empregados saindo, por exemplo, de Fortaleza-CE, Aracaju-SE, Salvador-BA, Curitiba-PR, Campos dos Goytacazes-RJ para irem trabalhar em outros estados da federação, em municípios distantes centenas de quilômetros, não tivessem transferido suas residências.

Portanto, não se trata de habitação fornecida para empregado em razão de ele trabalhar distante de onde mora, mas de mudança da residência para próximo do novo local de trabalho, em razão da transferência do trabalhador, razão pela qual não se aplica o inc. XII do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 1999.

Além disso, o fornecimento de habitação aos empregados em cidade onde não há limitação de moradia, como na hipótese dos autos, não ocorreu para o trabalho, mas pelo trabalho, o que caracteriza uma contraprestação e dá caráter salarial ao benefício, como já foi decidido por esta turma, em caso semelhante, no Acórdão n º 2301-003.996, *verbis*:

> No que tange ao fornecimento de habitação e sua caracterização como salário-utilidade, o TST possui a Súmula 367 que esclarece em que situações a habitação fornecida pode ser considerada como salário-utilidade, *in verbis*:
>
> *Súmula TST 367 Utilidades "in natura". Habitação. Energia elétrica. Veículo. Cigarro. Não integração ao salário.*
>
> *I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.*

Documento nato-digital

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde.

O conteúdo da Súmula 367, portanto, o qual adotamos integralmente para o caso por conta da aplicação do art. 110 do CTN, exige que o fornecimento de habitação seja dispensável para a realização do trabalho. Tal dispensabilidade, em regra, depende de prova que o fisco deve providenciar, salvo os casos em que for fato notório.

In casu, os contratos que constam dos autos apontam que os imóveis locados localizavam-se em cidades com boa disponibilidade de imóveis, como Brasília. Como qualquer trabalhador, os diretores ao serem convidados para trabalhar fora de seu domicílio devem ter considerado se o novo salário tornaria vantajosa sua nova situação. Em cidades com ampla oferta de imóveis, dispondo de salário adequado, os diretores poderiam providenciar seu novo domicílio. Com relação às utilidades, boa parte da doutrina e da jurisprudência do TST se alinhou à teoria finalística – originalmente defendida entre nós por José Martins Catharino na década de 1950 – que distingue as utilidades fornecidas "para o trabalho" das utilidades fornecidas "pelo trabalho". As primeiras , "para o trabalho", seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, "pelo trabalho", seriam contraprestativas e com natureza salarial.

Não nos parece que o fornecimento de habitação em cidades com boa oferta de imóveis possa ser considerado de maneira similar a um equipamento de trabalho, pois a esmagadora maioria dos trabalhadores que lá trabalham arcam com o custo da habitação com seu próprio salário. Situação diferente seria o fornecimento de habitação em uma localidade inóspita e que não permitisse que o próprio trabalhador, de qualquer nível, acomodasse a si e a sua família. Concluo, portanto, existir nítido caráter contraprestativo no fornecimento de habitação para o caso em análise.

Assim, entendo que a inclusão dos valores despendidos com habitação de diretores na base de cálculo da contribuição previdenciária atende aos desígnios da lei.

Portanto, o lançamento está correto ao considerar os valores de habitação pagos ao empregados como salários indiretos e integrá-los à base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nego provimento na matéria.

Conclusão

Voto por conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2), reconhecer a decadência do período de 07/2000 a 07/2001, inclusive, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos a auxílio-creche, auxílio-alimentação e vale-transporte.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital

Documento nato-digital