



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.007427/2008-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.676 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrente BUSCHLE & LEPPER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 31/12/2007

DIRETORES. INDICAÇÃO EM RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS - REPLEG. RELAÇÃO DE VÍNCULOS. SÚMULA CARF N. 88.

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

AUXÍLIO-QUILOMETRAGEM. UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PARTICULAR PARA O TRABALHO. QUILOMETROS RODADOS. DEPRECIAÇÃO E DESGASTE DOS VEÍCULOS. VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

As verbas pagas a título de ressarcimento pela utilização de veículos particulares *para o trabalho* não trazem quaisquer vantagens financeiras para os empregados, mas, sim, apresentam natureza indenizatória em razão da depreciação e desgaste dos veículos e são pagos aos empregados em substituição ao fornecimento de veículos que poderia ser realizado pela empresa e, portanto, não integrando o salário-de-contribuição, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.169.200-8 que tem por objeto exigências de (i) Contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal) e (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), relativas às competências de 01.11.2003 a 31.12.2007, de modo que o crédito tributário foi apurado originalmente no montante total de R\$ 526.003,09, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros de mora (fls. 2 e 109/110).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal* de fls. 172/181 que a autoridade entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos motivos a seguir reproduzidos:

“FATOS

[...]

4. Confrontando a folha de pagamentos em meio digital no formato do MANAD, com a folha disponibilizada em formato texto (até 2005), e com a contabilidade (2006 e 2007) identificamos existência da rubrica nº 260 — *RDV P/BASE IRF* apenas na folha em formato texto, rubrica essa que não integrou a base de incidência previdenciária (base de cálculo) da empresa.

5. Questionada quanto à natureza da referida rubrica e respectivo tratamento tributário, a empresa manifestou-se, por escrito, em documento de 08/10/2008, nos seguintes termos: “Trata-se de verba indenizatória, onde não incide contribuição previdenciária e sequer imposto de renda na fonte, mas, como resquício de um passado distante, atendemos por muitos anos, o Parecer Normativo CST nº 864 de 25.10.1971 (DOU de 01.03.1972) que determinava que tal verba se sujeitasse ao desconto do imposto de renda na fonte. Quando a grande maioria das regiões fiscais passou a reconhecer tais verbas como de cunho eminentemente indenizatório, visto que até servidores públicos graduados se rebelaram contra a tributação, além das inúmeras decisões judiciais a respeito, foi alterada a rotina.”

6. Informa ainda no mesmo documento de resposta que “referido valor tem por origem a indenização pelo uso de bem particular (do empregado) nas tarefas da empresa, e os pagamentos não ocorriam através da folha de pagamento, mas pela prestação de contas das viagens”.

7. Intimada a apresentar os documentos de suporte das despesas (relatórios e respectivas notas fiscais) a empresa nada apresentou relativamente a essa rubrica, mas tão somente a outras despesas, tais como despesas de hospedagens e refeições, que não dizem respeito à matéria em apreço.

8. Intimada a esclarecer porque as notas fiscais apresentadas não conferiam com os valores da rubrica RDV por nós já identificados em folha de pagamentos (até 2005) e na contabilidade (2006 e 2007), a empresa esclareceu que tais dispêndios não eram feitos contra apresentação de COMPROVANTES DE DESPESAS, mas tão-somente contra a apresentação do RELATÓRIO DE QUILOMETRAGEM RODADA.

[...]

10. Em face ao exposto, tal rubrica de folha foi levantada pela fiscalização como salário-de-contribuição conforme listado em planilha anexa intitulada “Detalhe dos valores apurados a título de RDV” sendo apontada a origem dos valores apurados, seja folha de pagamentos (FP) ou contabilidade (CTB) e, nesse último caso, trazendo detalhes das respectivas contas.

11. A folha de pagamentos de todo o período fiscalizado aponta também descontos efetuados pela empresa sob a rubrica nº 685 – Aluguel – a um número significativo de empregados, em valores muitas vezes ínfimos ou meramente figurativos e sem conteúdo econômico (...).

[...]

12. Listamos os empregados que sofreram descontos sob tal rubrica de folha e apresentamos à empresa como anexo ao “Termo de Intimação para Apresentação de Documentos” (TIAD) datado de 26/08/2008, requerendo esclarecimentos e evidências documentais que justificassem os valores praticados na locação de seus imóveis aos seus empregados.

13. Em resposta datada de 16/09/2008 (volume em anexo) a empresa afirma existirem dois grupos distintos de imóveis. Um grupo seria composto pelos imóveis em geral, que são detidos pela empresa em diversas cidades onde atua, tais como Joinville; Curitiba e São José dos Pinhais (Grupamento Geral), e o segundo grupo seria composto especificamente pelas casas que se avizinham à unidade industrial de Barra do Sul (Grupamento Barra do Sul).

14. Segundo tal explanação, os imóveis do aqui chamado Grupamento Geral seriam locados tanto a empregados quanto a não empregados e tendo por base os mesmos preços, o que assim confirmaria que os preços praticados com seus empregados seriam também preços de mercado.

15. Já em relação aos imóveis de Barra do Sul, a empresa alega que se trata de imóveis cedidos PARA O TRABALHO e não PELO TRABALHO, pois são utilizados por empregados que geralmente passam a residir em Barra do Sul - município pequeno, de pouco movimento de pessoas - a não ser no verão - sem escolas particulares e distante de qualquer grande cidade.

[...]

17. Passando à análise das alegações da empresa, nota-se que, em relação ao Grupamento Geral dos imóveis, de fato 12 dos 44 imóveis detidos foram locados a pessoas sem vínculo empregatício direto com a empresa, porém analisando-se tais contratos verificou-se que as pessoas intervenientes fiadoras são empregados da empresa, o que comprova tratar-se de contratos feitos NO INTERESSE de tais trabalhadores (...).

[...]

18. Assim, não se pode alegar que os valores praticados nesses contratos são valores de mercado, nem se pode tomá-los como referência para dizer que os demais contratos foram feitos em condições de mercado, como alegado pela empresa. Tratam-se, como visto, de contratos de locação firmados entre a empresa empregadora e seus empregados, que são sempre direta ou indiretamente interessados.

19. Já em relação ao grupamento de imóveis de Barra do Sul, a alegação da empresa não subsiste ao fato de que se trata do domicílio dos seus ocupantes – e familiares – e não de um alojamento que fosse fornecido como condição para prestação do trabalho. No caso concreto, trata-se de um fator de atração e retenção de trabalhadores para a indústria, sendo assim também uma forma de retribuição pelo trabalho. A própria empresa o reconhece ao alegar que “não teríamos empregados, portanto não teríamos recolhimentos previdenciários, se o imóvel não fosse locado (...)”.

20. A discordância em relação à prática da empresa é tão somente quanto à não inclusão do real valor da utilidade oferecida ao empregado, na base de incidência da contribuição

previdenciária, e não quanto ao oferecimento dessa ou de outra forma de utilidade aos trabalhadores.

[...]

23. Com base nessa previsão legal e em face à indisponibilidade do valor real do salário-utilidade oferecido pela empresa a seus empregados nos termos do § 11 do art. 214 do RPS – arbitramos o valor da habitação no percentual de 25% - previsto no art. 458 da CLT – sobre o montante do salário de contribuição auferido em cada competência (total de proventos de folha sujeitos à incidência da contribuição previdenciária) sem reajustamento da base de cálculo por falta de previsão legal.”

A empresa foi devidamente notificada da autuação fiscal através do *Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal* – TEPF em 18.12.2007 (fls. 171) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 655/680 (documentos anexados às fls. 682/1.594) em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 1.662/1.682, a 5ª Turma da DRJ de Florianópolis – SC entendeu por julgá-la parcialmente procedente, uma vez que as parcelas dos levantamentos “H – Habitação” do estabelecimento matriz e filiais referentes ao fornecimento de salário-utilidade habitação das competências de 11.2003 a 12.2007 foram declaradas nulas pela falta de demonstração clara e precisa da indisponibilidade do valor real do aluguel dos imóveis, de modo que os vícios presentes no arbitramento do salário-utilidade acarretariam cerceamento de defesa e levariam à nulidade parcial do ato nos termos artigo 59, inciso II de Decreto nº 70.235/72. A propósito, a Turma entendeu por exonerar o montante de R\$ 302.416,92 do crédito apurado, o qual, a rigor, restou mantido no valor de R\$ 223.586,17 e, ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 31/12/2007

REEMBOLSO USO VEÍCULO PRÓPRIO. NÃO COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As verbas pagas a título de uso de veículo próprio, sem a comprovação das despesas realizadas, através de documentos fiscais, integram o salário de contribuição do segurado empregado por possuírem natureza salarial.

SALÁRIO UTILIDADE. HABITAÇÃO.

A habitação quando fornecida gratuitamente ou em valor irrisório ou simbólico ao empregado, integra o salário-de-contribuição.

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o lançamento fiscal que descreve os fatos de forma insuficiente, incidindo em preterição ao direito de defesa.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

REPRESENTANTES LEGAIS. INDICAÇÃO.

A mera indicação no Auto de Infração de quais são os representantes legais da empresa não implica em sua responsabilidade tributária.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 11.01.2010 (fls. 1.685) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 1.687/1.701, protocolado em 09.02.2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da nulidade do Auto de Infração em relação aos representantes legais:

- Que a autoridade fiscal atribuiu, indevidamente, responsabilidade tributária aos diretores da empresa ao incluí-los no *Relatório de Representantes Legais e Relação de Vínculos*, sendo que tal atribuição é totalmente descabida, uma vez que a responsabilidade de terceiros apenas será admitida nos termos dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional;
- Que o artigo 134 do CTN não deve ser aplicado ao caso concreto, já que o caso não envolve liquidação de sociedade e a recorrente não é uma sociedade de pessoas, bem assim que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN apenas deve ser aplicada nas hipóteses em que os diretos, gerentes ou seus representantes legais – e não apenas os sócios – praticam atos com excesso de poderes, infração à lei ou infração ao Estatuto Social ou Contrato Social, o que não é o caso dos autos; e
- Que a responsabilidade das pessoas físicas devem ser excluídas, já que não possuem responsabilidade tributária.

(ii) Do reembolso de despesas com veículo próprio – quilometragem:

- Que visando indenizar os empregados, a empresa reembolsa os valores discriminados no relatório “*despesas de veículos*” de acordo com a quilometragem percorrida pelo empregado, os quais, aliás, é adotado tão-somente nos casos de reembolso por quilômetro rodado, sendo utilizado para as demais despesas o relatório “*Despesas de Viagem*” que

compreendem alimentação, hospedagem, conduções e despesas geradas com veículo de propriedade da empresa, conforme demonstrado pela autoridade fiscal às fls. 431/432 restando-se observar, ainda, que estas normas estão dispostas na Instrução do Trabalho nº 021 que também foi anexada pela autoridade fiscal à fls. 428

- Que as verbas pagas aos empregados a título de reembolso de despesas com veículo próprio não integram o salário-de-contribuição, porquanto apresentam natureza de ressarcimento de despesas pelo uso de veículos próprios, nos termos dos artigos 28, § 9º, alínea “s” da Lei nº 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVIII do Decreto nº 3.048/99 e, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sem contar que o artigo 201, § 4º da Constituição Federal também afasta a incidência das contribuições sociais sobre as verbas que têm natureza remuneratória; e

- Que os valores são reembolsados aos empregados através do referido relatório “despesas de veículos”, que evidencia não apenas a quilometragem percorrida, como, também, o itinerário, data de saída e chegada, referência quanto às estradas pavimentadas e não pavimentadas, dentre outros dados, sendo que o objetivo aí é indenizar os empregados pelos gastos com combustível, manutenções, troca de pneus, óleo de motor, consertos e eventuais danos materiais que venham a ocorrer com os respectivos veículos etc.

(iii) Dos imóveis sediados em Barra do Sul disponibilizados para o trabalho:

- Que ainda que a autoridade julgadora de 1ª instância tenha entendido, de início, pela manutenção dos valores lançados a título de locação dos imóveis de Barra Sul, decerto que, ao final, a Turma julgadora acabou afastando os valores lançados a título de habitação (imóveis Barra Sul) em razão da constatação de que os vícios presentes no arbitramento do salário utilidade acarretariam o cerceamento de defesa e levariam à nulidade parcial do ato nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido e, ao final, seja julgado procedente em decorrência das razões expostas, as quais, aliás, demonstram a legalidade dos argumentos tais quais expostos.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados, observando-se, de logo, que a discussão remanesce tão-somente no que diz com a nulidade do auto de infração por conta da inclusão dos sócios da recorrente no *Relatório de Representantes Legais* – REPLEG de fls. 111, bem como no que tange a natureza das verbas pagas aos segurados empregados a título de reembolso pelo uso de veículos próprios, já que, como bem disposto pela própria recorrente, a autoridade julgadora de 1ª instância manifestou-se pela nulidade dos vícios perpetrados no arbitramento do salário utilidade e, aí, acabou cancelando os valores lançados a título de locação dos imóveis.

1. Da inclusão do nome dos diretores da recorrente no Relatório de Representantes Legais – REPLEG e da aplicação da Súmula CARF nº 88

De início, registre-se, que a autoridade fiscal elaborou o *Relatório de Representantes Legais* – REPLEG de fls. 111 e o documento denominado *Vínculos – Relação de Vínculos* de fls. 112 e indicou ali os diretores da empresa recorrente, sendo que a referida indicação apresenta finalidade meramente informativa ou cadastral, não havendo se falar, portanto, na atribuição de responsabilidade solidária ou subsidiária das pessoas ali indicadas, até porque a autoridade não demonstrou quaisquer circunstâncias fático-jurídicas e muito menos comprovou que a conduta dos respectivos diretores da empresa enquadrar-se-ia em alguma das hipóteses dos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Aliás, note-se que a autoridade julgadora de 1ª instância já havia disposto de forma um tanto clara que tais relatórios apresentam natureza meramente informativa, de modo que os dados ali indicados não tinham o escopo de atribuir responsabilidade àquelas pessoas e que, ao final, a responsabilidade tributária de uma empresa apenas poderia ser imposta ao sócio-gerente, administrador ou diretor nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, conforme se pode verificar dos trechos abaixo reproduzidos:

“Dos Representantes Legais

Quanto ao fato de estarem os diretores da empresa e contador relacionados nos Relatórios de Vínculos e de Representantes Legais, equivoca-se a impugnante ao concluir que isso teria o intuito de atribuir-lhes responsabilidade tributária. Tais Relatórios têm natureza meramente informativa e, por isso mesmo, não houve a cientificação dessas pessoas do presente lançamento, nem a abertura de prazo para que pudessem apresentar defesa.

Ressalte-se que embora a Fiscalização tenha a obrigação de informar todos os representantes legais da empresa, esta informação não tem como escopo incluir os sócios e/ou diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária mas, tão somente, listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

De qualquer modo, a responsabilidade pelas dívidas tributárias de uma empresa só pode ser imposta ao sócio-gerente, ao administrador, diretor ou equivalente, quando houver dissolução irregular da sociedade ou ficar comprovada infração à lei penal praticada pelo dirigente, ou este agir com excesso de poderes (art. 135, III do CTN). Fora dessas hipóteses, os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, pelas dívidas fiscais assumidas pela sociedade, sendo este o entendimento predominante no STJ (...).

[....]

Dessa forma, essa discussão é irrelevante na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, se os co-responsáveis forem convocados para o pagamento do crédito.

Como estão corretamente identificados como representantes legais, e não como sujeitos passivos, não há porque aceitar sua requerida exclusão.”

De toda sorte, o que deve restar claro é que a fiscalização previdenciária não atribuiu responsabilidade solidária ou subsidiária aos diretores da empresa recorrente ao indicá-los no *Relatório de Representantes Legais* - REPLEG, pois, como afirmamos, tal documento é meramente informativo. A indicação ali realizada tem finalidade informativa ou cadastral.

É nesse sentido que há muito vem se manifestado este Tribunal, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 05/03/2004 a 09/06/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM INFORMAÇÕES INEXATAS EM RELAÇÃO AOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CO-RESPONSÁVEIS - A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, apenas elenca no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais.

[...]

(Processo n. 44021.000164/2007-49. Acórdão n. 2401-00.810. Conselheiro Relator Marcelo Freitas de Souza Costa. Publicado em 03.12.2009).”

A propósito, esse entendimento é objeto da Súmula Vinculante CARF n. 88, cuja redação transcrevo a seguir:

“Súmula CARF nº 88

A “Relação de Co-Responsáveis – CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por essas razões, não há se falar na atribuição de responsabilidade solidária ou subsidiária dos diretores indicados no *Relatório de Representantes Legais - REPLEG* de fls. 111 e no documento denominado *Vínculos – Relação de Vínculos* de fls. 112, uma vez que tal documento não tem o condão de atribuir responsabilidade às pessoas ali indicadas e apresenta natureza meramente informativa, sem contar que essa matéria não comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal nos termos da Súmula CARF nº 88 e, por isso mesmo, não enseja qualquer espécie de nulidade.

2. Da interpretação do artigo 28, § 9º, alínea “s” da Lei nº 8.212/91 e da análise do conjunto probatório acostado aos autos

As alegações de que as verbas pagas aos segurados empregados a título de reembolso pelo uso de veículos próprios não se enquadram na fato gerador das contribuições previdenciárias e não compõem suas respectivas bases de cálculo devem ser analisadas a partir da leitura do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a despeito de sabermos que as normas ali constantes não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas

intersubjetivas e, no caso, apenas acabam outorgando competências tributárias aos respectivos entes públicos. Mas é bem verdade que a Constituição traça os limites formais e materiais os quais não podemos perder de vista.

Pois bem. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equipara na forma da lei incidirá sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Confira-se:

“Constituição Federal de 1988

Capítulo II - Da Seguridade Social

Seção I - Disposições Gerais

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

- a)** a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” (grifei).

O artigo 201, § 11 da Constituição Federal, por sua vez, dispunha que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária. Veja-se:

“Constituição Federal de 1988

Seção III - Da Previdência Social

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

A título de informação, note-se que sob a égide da redação original do art. 195, inciso I da Constituição Federal tributava-se apenas a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Reforçava-se, assim a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. A expressão “folha de salário” pressupunha, portanto, “salário, ou seja, remuneração paga a empregado como contraprestação pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício. Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire¹ dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

A regra-matriz das Contribuições Previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas nos artigos 22, incisos I e II e 28, inciso I da Lei n. 8.212/91. Enquanto o artigo 22 dispõe sobre o campo de incidência das contribuições da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal) e (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), o artigo 28 determina a base de cálculo do salário-de-contribuição, cuja abrangência encontra-se delimitada pelo inciso I. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é 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

¹ FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

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 nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a)** 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b)** 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c)** 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 nº 9.528, de 10.12.97).”

Seguindo essa linha de entendimento, destaque-se, ainda, que o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, também cuidou de definir o conceito de salário-de-contribuição em relação aos segurados empregados, conforme se pode observar adiante:

“Decreto n. 3.048/99

Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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.”

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. Quer dizer, a

legislação determina que as contribuições devem incidir sobre o total da remuneração paga a independentemente da forma utilizada, mas desde que seja destinada a remunerar ou retribuir o trabalho.

E ainda que a locução legal que define a base de incidência das contribuições previdenciárias possa revelar-se em tese como de fácil compreensão, decerto que a norma exige interpretação jurídica para que seu campo de abrangência seja corretamente delimitado, dando-se aí uma correta aplicabilidade à regra constitucional de competência e aos princípios da tipicidade e da capacidade contributiva.

Os pressupostos de incidência que devem nortear toda a análise no que diz com a tributação das contribuições previdenciárias e demais tributos incidentes sobre a remuneração do trabalho são a qualidade da habitualidade e o caráter remuneratório ou contraprestativo do trabalho ou do serviço realizado (ou prestado). De toda sorte, registre-se que a delimitação desses pressupostos também é um tanto controversa e, aí, tanto a doutrina como a jurisprudência acabam assumindo papel de relevo.

No campo doutrinário, cite-se o magistério de Wladimir Novaes Martinez² ao tratar do instituto do salário-de-contribuição. É ver-se:

“Com efeito, integram o salário-de-contribuição os embolsos remuneratórios, restando excluídos os pagamentos indenizatórios, ressarcitórios e os não referentes ao contrato de trabalho.

Por remuneração se entendem o salário, a gorjeta e as conquistas sociais. Salário é a contraprestação dos serviços prestados. Gorjeta, o pagamento feito por estranhos ao contrato de trabalho enfocado e devida ao sobreesforço do obreiro. Conquistas sociais, as parcelas remuneratórias sem correspondência com o prestar serviços, devendo-se, usualmente, à lei, ao contrato individual ou coletivo de trabalho (v.g., férias anuais, repouso semanal remunerado, décimo terceiro salário, salário-maternidade, etc...).

[...]

Espécie do gênero remuneração, as conquistas sociais não se inserem inteiramente no campo daquela, extrapolando-as e apresentando hipóteses de valores indenizatórios e ressarcitórios (não examinados nesta oportunidade). Disso se dá exemplo com as férias anuais, fruídas (conquista social remuneratória) e férias indenizadas (conquista social indenizatória).”

E ao contrário do que as autoridades fiscais costumam sustentar, a listagem trazida pelos artigos 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e 214, § 9º do Decreto nº 3.048/99 não é *numerus clausus*, já que outras verbas ou pagamentos com nomenclaturas diversas que não apresentam os requisitos necessários à adequação ao conceito de salário-de-contribuição também estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

O reconhecimento deste fato é extremamente relevante, haja vista que a evolução da relação entre os empregadores e os seus trabalhadores e a própria sociedade tem trazido novas práticas e benefícios muitas vezes dissociados dos pressupostos da habitualidade e contraprestabilidade e vinculados a objetivos indenizatórios e sociais, os quais devem ser corretamente interpretados em face da incidência das contribuições previdenciárias. Por outro lado, destaque-se, ainda, que também não cabe ao intérprete incluir outros requisitos além

² MARTINEZ, Wladimir Novaes. Comentários à lei básica da previdência social. Tomo I. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 289.

daqueles previstos no citado artigo 28, § 9º para, ao final, reconhecer a intributabilidade das verbas que estariam ali abarcadas.

Nesse contexto, é de se reconhecer, portanto, que o legislador infraconstitucional, reconhecendo a prevalência dos pressupostos da habitualidade e contraprestabilidade, buscou delimitar a base de incidência das contribuições previdenciárias ao elencar no artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 diversas verbas que não integram o salário-de-contribuição por não possuírem as referidas qualidades da habilidade e contraprestabilidade. Aliás, é nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado, conforme podemos verificar dos ensinamentos de Alessandro Mendes e Raphael Silva Rodrigues. Veja-se:

“Apesar da incidência da contribuição previdenciária não mais pressupor que a remuneração esteja vinculada a um contrato de trabalho, permanece o requisito da sua habitualidade para integração ao salário de contribuição. E habitualidade deve ser entendida como a situação ou previsão de que a percepção da verba irá se repetir periodicamente, em face de determinado pressuposto previamente determinado entre as partes. Ou seja, o beneficiário deverá ter condições de contar com a repetição continuada ou periódica do seu recebimento, como direito subjetivo decorrente da relação construída com a fonte pagadora. Por isso, rendimentos únicos, exclusivos ou que não possuem a previsão de se repetir (obrigação da fonte de reiterar o seu pagamento), não carregam esse requisito, não podendo ser considerados como remuneração alcançada pela incidência previdenciária.

[...]

A habitualidade é um requisito logicamente decorrente do próprio sistema de cálculo do benefício previdenciário da aposentadoria por idade ou por tempo de contribuição, que tem como base o chamado “salário de benefício”, calculado a partir “na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição, correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo, multiplicada pelo fator previdenciário”. A lei, nesse caso, está dando aplicação a norma constitucional que determina que “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”.

[...]

O outro requisito definidor do salário de contribuição é o caráter retributivo da verba, a sua contraprestabilidade ao trabalho prestado. Mais uma vez é a própria Lei nº 8.212/1991 que formaliza o pressuposto, ao dispor, no seu artigo 22, que integram o salário de contribuição as verbas “destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”. A verba, para ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, deve ser remuneratória ou contraprestativa do trabalho ou serviço prestado, devendo corresponder à totalidade ou à parcela da obrigação do empregador ou contratante em face do labor de outrem.

Nesse contexto, existem parcelas econômicas recebidas pelo empregado que não configuram contraprestação do trabalho prestado, tendo em vista que são entregues pelo empregador *para* melhor execução do trabalho e não *pela* execução do trabalho.

[...]

Assim, um dos critérios de aferição da natureza da disponibilização mais utilizados é o que diferencia a utilidade “para o trabalho” da utilidade “pelo trabalho”.

Quando a utilidade é “para o trabalho” a mesma não tem caráter contraprestacional ou remuneratório, estando vinculada à viabilização da prestação do trabalho (como, por exemplo, as diárias de viagens a trabalho, as ajudas de custo e o adiantamento de despesas necessárias ao serviço). Já no caso da utilidade “pelo trabalho”, a sua disponibilização não visa, totalmente ou preponderantemente, a facilitação da execução

do serviço, mas, sim, a remuneração do empregado pelo seu trabalho, estando patente o caráter retributivo”³.

De fato, o que deve restar claro nesse momento inicial é que os requisitos que devem estar presentes para que determinada verba seja incluída no conceito de salário-de-contribuição são muito bem definidos pela legislação, pela doutrina e pela jurisprudência, e estão vinculados principalmente aos pressupostos da habitualidade e ao caráter remuneratório do trabalho ou serviço prestado.

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que os artigos 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e 214, § 9º do Decreto nº 3.048/99 listam várias verbas que apresentam natureza indenizatória e, portanto, por não estarem inseridas no conceito de remuneração, não integram o salário-de-contribuição. E, aí, observe-se, de logo, e no ponto que aqui nos interessa, que o legislador acabou dispondo que o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado quando tais despesas são devidamente comprovadas não integram o salário-de-contribuição. Confira-se:

Lei nº 8.212/1991

CAPÍTULO IX - DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

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

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Decreto nº 3.048/99

CAPÍTULO VII - DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

XVIII - o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999).” (grifei).

Pelo que se pode notar, a legislação dispõe que os ressarcimentos de despesas pelo uso de veículo do segurado empregado não integrarão o salário-de-contribuição se, e somente se, as despesas tais quais realizadas restarem devidamente comprovadas, sendo que, ao revés, as despesas que não forem comprovadas nos termos da linguagem do Direito integrarão o conceito

³ MENDES, Alessandro; RODRIGUES, Raphael Silva. A Delimitação do Salário de Contribuição: Evolução Jurisprudencial e do Entendimento Fiscal. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 202, jul/2012, p. 13-15.

de salário-de-contribuição e, aí, atrairão a incidência das respectivas contribuições previdenciárias.

Por outro lado, isso não significa dizer que a empresa não possa adotar outras práticas que tenham por escopo cobrir as despesas dos segurados empregados por conta do uso e principalmente em razão da depreciação e desgaste dos seus veículos particulares, sendo que, em casos tais, a comprovação não tem como realizar-se através de recibos, cupons fiscais e/ou fiscais de eventuais despesas com combustível, troca de óleo e/ou pneus e manutenções em geral. A comprovação aí assumirá outros contornos, de modo que a verba paga aos segurados empregados a título de ressarcimento pela utilização de veículos próprios não perderá sua natureza jurídica indenizatória.

A propósito, note-se que o primeiro ponto que deve ser considerado é que o legislador entendeu por dar enfoque aos *ressarcimentos de despesas* efetivamente realizadas e que, portanto, estejam devidamente comprovadas nos termos da linguagem do Direito. As despesas aí podem ser compreendidas, por assim dizer, a partir de exemplos banais e um tanto corriqueiros tal como ocorre com as despesas com combustível, despesas com óleo de motor, pneus, consertos e/ou reparos e manutenções em geral. Em casos tais, afirma-se que os ressarcimentos visam compensar os gastos e decorrem de despesas que são efetivamente realizadas e as quais são facilmente comprovadas através de recibos, notas fiscais, cupons fiscais e demais documentos que possam atestar com precisão que as respectivas despesas foram de fato realizadas.

Apenas a título de informação, registre-se que é nesse sentido que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado, conforme se pode verificar dos precedentes abaixo colacionados⁴:

“ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

RESSARCIMENTO DE DESPESAS PELO USO DE VEÍCULO DE EMPREGADO.
ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO.

O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas, está isento da contribuição, nos moldes do art. 28, §9º, alínea “s” da lei .8.212/91.

[...]

(Processo nº 13896.000818/2010-17. Acórdão nº 2301-003.245. Conselheiro Relator Mauro José Silva. Sessão de 22.01.2013. Acórdão publicado em 17.06.2013).

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/04/2007

SALÁRIO INDIRETO. RESSARCIMENTO DE DESPESAS MEDIANTE PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO.

O ressarcimento de despesas com a utilização de veículo próprio pressupõe que as mesmas sejam comprovadas para que estejam ao abrigo da regra isentiva constante do artigo 28, §9º, letra “s”, da Lei nº 8.212/91.

⁴ Confira-se, por oportuno, que essa linha de entendimento restou fixada nos acórdãos de nº 2202.003.489, 2301-002.796, 401-01141, 2202-003.489, 2401-006.811, dentre outros.

(Processo nº 14041.001355/2008-18. Acórdão nº 2202-006.007. Conselheiro Relator Martin da Silva Gesto. Sessão de 05.02.2020. Acórdão publicado em 14.04.2020).”

É bem verdade que, em tese, os respectivos ressarcimentos devem ser considerados como tais apenas se houver a comprovação de que as despesas foram efetivamente realizadas, já que, do contrário, se não há despesas, não há o que ser ressarcido e, aí, se não há o que ressarcir, decerto que a verba acabará assumindo natureza eminentemente salarial, ainda que de forma indireta.

A propósito, note-se que, a depender das circunstâncias do caso concreto, as despesas serão facilmente comprovadas através de recibos, notas fiscais, cupons fiscais e demais documentos que atestam a sua realização. Por outro lado, há casos em que a verba paga a título de ressarcimento não decorre realização de despesas efetivas, mas decorre, isso sim, do uso e, principalmente, da depreciação e desgaste do veículo particular utilizado *para o trabalho*. É por isso mesmo que as circunstâncias fático-jurídicas que envolvem o caso concreto não podem ser desprezadas ou ignoradas. Os documentos acostados aos autos pela própria empresa recorrente devem ser analisados com bastante acuidade.

Iniciando-se pela análise das *Cartas Circulares* acostadas às fls. 1.125/1/138, observe-se que a empresa recorrente detinha um plano que visava demonstrar as justificativas e a forma de cálculo que era realizada a partir de critérios objetivos que, multiplicados à quantidade de quilômetros rodados, resultava num determinado valor que deveria ser pago pela empresa ao seguro empregado a título de reembolso pela utilização de seu veículo próprio, conforme se pode verificar, por exemplo, dos dados constantes da *Circular* datada de 10.09.2005 (fls. 1.126), a seguir reproduzidos:

Joinville, 20 de setembro de 2005.

CIRCULAR VENDEDORES
10.09.2005

Considerando as alterações ocorridas nos componentes da Taxa KM, apresentamos a seguir os valores atualizados, válidos a partir de 10.09.2005

	Valor Unitário	Valor 1km	Valor Total
1) Gasolina: 10km/lt	2,570	0,2570	
Óleo motor: 4.500 km/lt (3,33 kts a cada 15.000km)	23,00	0,0051	
Lavação: cada 2.000km	15,00	0,0075	
Consertos: 2,0% do veículo novo a cada 10.000km	587,00	0,0587	0,3283
2) Pneus: 1 jogo (4x R\$ 185,00) a cada 40.000km	740,00	0,0185	0,0185
3) Amortização: 50% do veículo novo menos o jogo de pneu: 0,50 (R\$ 29.350,00 – 5 x R\$ 185,00) a cada 150km	14.212,50	0,0947	<u>0,0947</u>
4) Licenciamento e seguro obrigatório: cada 30.000km	684,00	0,0228	
Seguro contra terceiro (RCF) R\$ 700,00 a cada 30.000km (Valor segurado DM/DP R\$ 50.000,00)	700,00	0,0233	<u>0,0461</u>
TOTAL		0,4876	0,4876
Os valores aqui utilizados referem-se ao carro padrão por nós adotado, ou seja, o Volkswagen Gol city, 1.6 MI, total flex, 8v, 4p			
Valor para estradas pavimentadas (Inclusive nas cidades e perímetro urbano			0,4876
+ Arredondamento			0,0024
TOTAL			<u>0,49</u>

Valor para estradas não pavimentadas (+ 15%)	<u>0,57</u>
Valor para cobrança de funcionário pelo uso de veículos para fins particulares (1+2+3)	<u>0,45</u>
OBSERVAÇÕES: 3,33 litros de óleo corresponde: 2,5 litros do cárter, 0,5 litros do filtro e 0,33 (11%) para reposição em 15.000 km. O óleo da caixa e diferencial não foram considerados por não terem peso no custo/ km. Para efeito de cálculo do custo/km., estimamos que o veículo rode 2.500 km/mês ou 30.000 km/ano.	

Dando continuidade, observe-se que, a partir da análise do documento intitulado *Instrução de Trabalho nº 021 – Despesas De Viagem* datado de 20.10.2006 (fls. 1.140/1.142), é possível verificar informações referentes (i) ao objetivo, (ii) à descrição, (iii) aos procedimentos, (iv) aos reembolso de despesas de viagem e (v) aos reembolsos de quilometragem para que os segurados empregados pudessem solicitar seus respectivos reembolsos. Confira-se:

“IT- 021 — DESPESAS DE VIAGEM

1. OBJETIVO

Estabelecer critérios para prestação de contas de despesas de viagem por colaborador que preste serviços externos.

2. DESCRIÇÃO

Motoristas, Vendedores e demais colaboradores que exercem atividades externas a serviço da Empresa, serão ressarcidos pelas despesas realizadas com alimentação, hospedagem ou outras que possam ocorrer durante o exercício das suas funções, mediante apresentação dos respectivos comprovantes.

3. PROCEDIMENTOS

O demonstrativo das despesas deverá ser apresentado em formulário padrão (relatório de viagem), de acordo com a atividade do colaborador. A supervisão da despesa é feita pela Gerência da área e o pagamento é autorizado pelo Gerente Financeiro ou Diretor.

3.1 REEMBOLSO DE DESPESAS DE VIAGEM

Reembolso de despesas de deslocamento, estacionamento, pedágios, hospedagem e refeições do colaborador a serviço da Empresa. Apresentar formulário interno “Relatório de despesas de Viagem”, juntamente os comprovantes das respectivas despesas.

3.2 REEMBOLSO DE QUILOMETRAGEM

Indenização de despesas por quilometragem percorrida, para fins de viagens e deslocamentos com a utilização de veículo particular, tendo como limite máximo o valor estabelecido em “Circular Interna” específica sobre o tema. O colaborador deverá preencher formulário interno “Despesas de Veículos”. 5” (grifei).

Por fim, a empresa recorrente entendeu por acostar aos autos, por amostragem, os Relatórios “*Despesas de Veículos*” de fls. 1.144/1.594 por meio dos quais é possível verificar que cada um dos segurados empregados que utilizava seus respectivos carros particulares prestava informações relativas ao itinerário da viagem, data de saída e data de regresso, quilometragem percorrida – marcação na saída e na chegada –, estradas pavimentadas e não pavimentadas, valor do quilômetro (km) em reais etc. Confira-se:

DESPESAS DE VEÍCULOS	
Nome _____	Mês _____
Itinerário _____	
Saída Dia: _____	Regresso Dia: _____
Quilometragem Percorrida: Marcação na Saída _____ Na chegada: _____	
Estradas Pavimentadas _____ km a R\$ _____	R\$ _____
Estradas Não Pavimentadas _____ km a R\$ _____	R\$ _____
TOTAL _____ Km	TOTAL R\$ _____
Recibo – R\$ _____	
Recebi de BUSCHLE & LEPPER S.A., com sede à Rua Inácio Bastos, 1.000 na cidade de Joiville (SC), CNPJ nº 84.684.471/0001-56, a importância de (_____), referente a despesas de viagem, (veículo) conforme relatório acima, pelo que assino o presente recibo em duas vias para todos os efeitos legais.	
Joiville ____ de _____ de _____	Assinatura: _____

* Modelo confeccionado a partir da cópia dos documentos acostados às fls. 1.144/1.594.

A partir da análise conjunta dos documentos apresentados pela empresa recorrente é possível perceber que as verbas de *Despesas de Veículos* pagas aos segurados empregados pela utilização dos seus veículos particulares a título de ressarcimento por conta da depreciação do veículo – esse o objeto remanescente da presente autuação – não se confundem com as eventuais verbas pagas a título de *Despesa de Viagem*, haja vista que os procedimentos para o recebimento de uma ou de outra verba apresentam suas respectivas peculiaridades.

Aliás, note-se que a autoridade fiscal havia intimado a empresa através do *Termo de Intimação para Apresentação de Documentos* - TIAD de fls. 431 solicitando esclarecimentos acerca da política implementada pela empresa no que diz com os pagamentos e prestação de contas relativas aos dispêndios com despesas de viagem ou de deslocamento e diárias de viagem, sendo que, ao final, a própria autoridade verificou que as *despesas de viagem* não se confundiam com as *despesas de veículos* ao elaborar os respectivos modelos de formulários que os empregados deveriam preencher para que pudessem receber os correspondentes reembolsos (fls. 435/436).

Enquanto os reembolsos de *despesas de viagem* eram realizados com base na comprovação das respectivas despesas de deslocamentos, estacionamento, pedágios, hospedagem e refeições do colaborador a serviço da empresa, sendo que, para tanto, o empregado estava obrigado a apresentar o formulário interno denominado “*Relatório de despesas de Viagem*” juntamente com os comprovantes das respectivas despesas – aí as despesas são facilmente comprovadas através de recibos, notas fiscais, cupons fiscais e demais documentos –, os reembolsos das *despesas de veículo*, diferentemente, eram realizados exclusivamente com base na quilometragem percorrida e demais informações e, ainda, de acordo com os critérios objetivos delimitados nas correspondentes *Cartas Circulares* (fls. 1.125/1/138), sendo que, aqui, os empregados estariam obrigados a preencher os formulários internos denominados “*Despesas de Veículos*” (fls. 1.144/1.594).

No meu entendimento, não restam dúvidas – esse o primeiro ponto que deve ser destacado – de que a utilização de veículos próprios *para o trabalho* deve ensejar o pagamento de ressarcimento principalmente por conta da depreciação e desgastes ocasionados aos veículos. A depreciação aí tem a ver, por exemplo, com a troca de óleo do motor, eventuais consertos, trocas de pneus e manutenções em geral, sendo certo que os gastos com tais operações não devem ser suportados pelo empregado que, a rigor, utilizara seu veículo particular *para o trabalho*, de modo que os reembolsos são pagos aos empregados em substituição ao fornecimento de veículos que poderia ser realizado pela empresa.

Além do mais, também é importante consignar – esse seria o segundo ponto – que a sistemática adotada pela empresa recorrente no que diz com os cálculos das verbas pagas a título de ressarcimento era rigorosamente realizada com base em critérios um tanto objetivos tais quais delineados nas *Cartas Circulares* e que, multiplicados à quantidade de quilômetros rodados, resultava no valor final que deveria ser pago ao empregado a título de ressarcimento.

Por fim, e de forma não menos importante – esse o terceiro e último ponto que deve ser levado em consideração –, registre-se que os empregados ainda estavam obrigados a apresentar os respectivos formulários de *Despesas de Veículos* por meio dos quais deveriam informar não apenas a quilometragem percorrida, como, também, o itinerário, data de saída e chegada, referência quanto às estradas pavimentadas e não pavimentadas, dentre outros dados, sem contar que os formulários ainda eram supervisionados e conferidos pela *Gerência* da área e o pagamento do reembolso ainda deveria ser autorizado pelo *Gerente* do setor financeiro ou pelo *Diretor*, nos termos do item 3. *Procedimentos* constante da Instrução do Trabalho nº 021 (fls. 1.140/1.142), sendo certo que a comprovação dos quilômetros rodados jamais poderia ser realizada a partir de recibos, notas fiscais, cupons fiscais e demais documentos, tal como pretendia a autoridade autuante e tal qual ocorre nos casos mais corriqueiros e usuais em que os reembolsos são efetuados, por exemplo, a título de auxílio-combustível.

De todo modo, o conjunto probatório colacionado aos autos é, no meu sentir, robusto e evidencia claramente que os valores pagos a título de ressarcimento pela utilização de veículos particulares *para o trabalho* não trazem quaisquer vantagens financeiras para os empregados, mas, sim, apresentam natureza indenizatória em razão da depreciação dos veículos e são pagos aos empregados em substituição ao fornecimento de veículos que poderia ser realizado pela empresa. Trata-se aí do que a doutrina especializada costuma denominar de indenização-reposição do patrimônio⁵.

Ora, indenizar é tornar inteiro. *Idene* é o que não sofreu dano e provém do latim *idenis* e, ainda, deriva de *in* + *damnum*, ou seja, sem dano. É por isso mesmo que as indenizações equivalem a ações de tornar inteiro, vale dizer, sem dano. E, aí, da linguagem comum à linguagem técnica, jurídica, o instituto da indenização deve ser compreendido como ressarcimento, reparação, compensação⁶. É a reparação do prejuízo ou a reposição do patrimônio que, no caso, consubstancia-se na depreciação e nos desgastes dos veículos próprios utilizados *para o trabalho*. É por isso mesmo que as verbas pagas aos empregados da empresa a título de ressarcimento pela utilização de veículos particulares *para o trabalho* não assumem contornos de remuneração, já que não representam quaisquer vantagens financeiras.

⁵ PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. A Incidência do Imposto de Renda sobre Indenizações. In Revista da AJUFERGS nº 2. Porto Alegre: 2006, p. 137.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito constitucional e fato gerador do tributo. Imposto de renda, contribuição sobre o lucro e Cofins. Indenização por perdas e danos materiais. Hipótese de não-incidência. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 53, fev/2002, p. 105.

Nesse contexto, observe-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está bastante sedimentada no sentido de que os auxílios-quilometragem pagos aos empregados pelo uso de seus veículos particulares no serviço da empresa, mediante prestação de contas, assumem caráter indenizatório e, portanto, não integram o conceito de salário-de-contribuição e não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Confirma-se:

“TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. DESPESAS DE QUILOMETRAGEM. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A utilização de veículo do próprio empregado é um benefício em favor da empresa, por sujeitar seu patrimônio aos riscos e depreciações, custos esses que bem podem ser dimensionados com a comparação de valores locatícios de veículos em empresas especializadas, tudo a indicar inexistir excesso de valores indenizados.

2. O ressarcimento das despesas realizadas a título de quilometragem, prestadas por empregados que fazem uso de seus veículos particulares, não tem natureza salarial, não integrando, assim, o salário-de-contribuição para fins de pagamento da previdência social.

3. Situação diversa ocorre quando a empresa não efetua tal ressarcimento, pelo que passa a ser devida a contribuição para a previdência social, porque tal valor passou a integrar a remuneração do trabalhador. No caso, têm as referidas despesas natureza utilitária em prol do empregado. São ganhos habituais sob forma de utilidades, pelo que os valores pagos a tal título integram o salário-de-contribuição.

4. Recurso não provido.

(REsp 395.431/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/02/2002, DJ 25/03/2002, p. 213)

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - DECADÊNCIA - AUXÍLIO-CRECHE, AUXÍLIO-QUILOMETRAGEM E GRATIFICAÇÃO SEMESTRAL: NATUREZA JURÍDICA.

1. A jurisprudência do STJ já se posicionou no sentido de entender que nas exações de natureza tributária, como sói acontecer com as contribuições previdenciárias, lançadas por homologação, o prazo decadencial segue a regra do artigo 173, I do CTN, ou seja, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. A contribuição previdenciária incide sobre base de cálculo de nítido caráter salarial, de sorte que não a integra as parcelas de natureza indenizatória.

3. O auxílio-creche, conforme precedente da Primeira Seção (REsp 394.530-PR), não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

4. O auxílio-quilometragem, quando pago ao empregado como indenização pelo uso de seu veículo particular no serviço da empresa, mediante prestação de contas, é de caráter indenizatório, não servindo de base para a cobrança de contribuição previdenciária.

5. A gratificação-semestral equivale a participação nos lucros da empresa, cuja natureza jurídica é desvinculada do salário, por força de previsão constitucional (artigo 7º, XI), estando previsto na Lei das Sociedades Anônimas o pagamento da parcela, o que descarta a incidência da contribuição para a Previdência Social.

6. Recurso especial improvido.

(REsp 420.390/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2004, DJ 11/10/2004, p. 257)”. (grifei).

Pelo que se pode notar, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – ao qual me alinho – é no sentido de que o *auxílio-quilometragem* de verba paga ao empregado a título de compensação pelo uso de seu veículo particular no serviço da empresa apresenta natureza indenizatória, já que ao locomover-se a serviço da empresa com seu próprio veículo, o empregado está a suportar, em nome da empresa, a depreciação e desgaste de seu veículo, de modo que caberá à empresa, portanto, compensá-lo com base na estimativa do custo correspondente ao desgaste do veículo por quilômetro percorrido.

Aliás, pode-se afirmar que os critérios utilizados pelo Superior Tribunal de Justiça no que diz com a delimitação da natureza indenizatória do ressarcimento a título de auxílio-quilometragem são basicamente (i) o uso do veículo particular no serviço da empresa e (ii) a prestação de contas por parte do empregado, sendo certo que na presença dos dois requisitos o auxílio-quilometragem assume verdadeira natureza indenizatória. Esse o caso dos autos.

No âmbito deste Conselho Administrativo também é possível visualizar precedentes nesse mesmo sentido, conforme se pode atestar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1995 a 31/12/2004

[...]

UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO. RESSARCIMENTO MEDIANTE O PAGAMENTO DE VALOR PROPORCIONAL AOS QUILOMETROS RODADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO PELO FISCO DE QUE OS VALORES PAGOS ESTÃO ACIMA DOS GASTOS INCORRIDOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não sofrem incidência de contribuições os pagamentos destinados a ressarcir os empregados pelas despesas realizadas com veículo próprio para execução dos serviços, ainda que sejam calculados em razão dos quilômetros rodados, a menos que o fisco demonstre que os valores pagos são desproporcionais aos gastos efetuados, devendo-se tributar o excesso.

[...]

(Processo nº 11309.000971/2008-77. Acórdão nº 2401-02.272. Conselheiro Relator Kleber Ferreira de Araújo. Sessão de 08.02.2012. Acórdão publicado em 08.02.2012)”.

Em senda conclusiva, e a título de informação, registre-se que, a meu ver, as hipóteses elencadas no artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 não devem ser consideradas como normas de isenção tributária e, por isso mesmo, jamais configuraram – ou poderiam configurar – normas de isenção, haja vista que, além de conflitarem com a hipótese de incidência do tributo, contrariariam sua finalidade de acordo com a exposição de motivos da norma que as originou, sendo certo que tais hipóteses não podem ser interpretadas tão-somente à luz do que determina o artigo 111, inciso II do Código Tributário Nacional⁷.

Considerando, por um lado, que a utilização do veículo próprio pelo empregado equivale a uma espécie de benefício em favor da empresa, já que quem suportava eventuais danos era o próprio empregado, e que, por outro, os documentos colacionados aos autos demonstram que os empregados utilizavam-se, de fato, dos seus veículos particulares *para o*

⁷ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção.

trabalho e eram obrigados a apresentar a prestação de contas através dos formulários denominados *Despesas de Veículos*, os quais, aliás, eram preenchidos com base nas orientações contidas nas *Cartas Circulares* e nos termos da *Instrução do Trabalho nº 021 – Despesas de viagem* e ainda eram submetidos à apreciação da Gerência da área responsável, entendo, portanto, que os valores pagos a título de ressarcimento pela utilização de veículos particulares *para o trabalho* não trazem quaisquer vantagens financeiras para os empregados, mas, sim, apresentam natureza indenizatória em razão da depreciação e desgaste dos veículos e, ao final, são pagos aos empregados em substituição ao fornecimento de veículos que poderia ser realizado pela empresa.

Por todas essas razões, entendo as verbas pagas pela empresa recorrente aos seus empregados a título de ressarcimento pela utilização de veículos particulares *para o trabalho* não integram o conceito de salário-de-contribuição e enquadram-se, com perfeição, nas hipóteses previstas nos artigos 28, § 9º, alínea “s” da Lei nº 8.212 e 214, § 9, inciso XVIII do Decreto nº 3.048/99 e, portanto, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias objeto da presente autuação.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega