



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 12898.000596/2009-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.693 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONCREMAT ENGENHARIA E TECNOLOGIA SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUTOMÓVEIS ALUGADOS POR TRABALHADORES PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA EMPRESA. RESSARCIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Integram o salário de contribuição os valores pagos com habitualidade aos trabalhadores a título de aluguel de seus veículos, decorrentes da relação laboral com a empresa, quando as despesas incorridas na sua utilização não são comprovadas.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o lançamento em relação aos valores pagos aos empregados a título de aluguel de veículos, vencidas as conselheiras Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva

Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento (debcad 37.205.936-8) para cobrança das contribuições sociais previdenciárias **a cargo dos segurados**, apuadas por meio da contabilidade e da e DIRF. Parte do lançamento, aquela que envolveu os lançamentos contábeis, valeu-se das contas *311303001 - LOCAÇÃO DE MAQUINAS/EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS*, *311303002 - CONSERVAÇÃO DE MAQ./EQUIP E VEÍCULOS* e *311203012 — OUTROS SERVIÇOS DIVERSOS*.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 32/35.

Impugnado o lançamento às fls. 75/87, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ julgou-o procedente em parte às fls. 408/417, para reconhecer a decadência até a competência de 04/2004.

Apresentado recurso contra a decisão acima às fls. 425/431, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os valores referentes a locação de veículos, onde havia apresentação de contratos e para que fosse aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, por meio do acórdão 2301-003.432 - fls. 445/456.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 458/476, pugnando ao final: **i)** prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35 da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009 e **(ii)** prevaleça o entendimento de que os valores pagos pela empresa aos empregados a título de aluguel pelo uso dos próprios veículos na consecução de suas atividades laborais integram o salário-de-contribuição para fim de cálculo da contribuição previdenciária.

Em 30/12/16 - às fls. 479/481 - foi dado seguimento ao recurso para que fosse rediscutida a matéria **“forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008.”**.

Em 15/5/20 – às fls. 501/504, por provocação da unidade de origem, foi complementado o despacho de fls. 479/481 para dar seguimento ao recurso no que toca, ainda, à matéria **“qualificação jurídica dos valores pagos aos empregados a título de aluguel de veículos”**

Intimado do acórdão de Recurso Voluntário, do recurso interposto pela União, assim como dos despachos de admissibilidade em 16/10/20 (fl. 512), não consta a apresentação de contrarrazões, tampouco de recurso especial por parte do sujeito passivo;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A União tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 2/10/13 (processo movimentado em 2/9/13 – fl.457) e apresentou Recurso Especial tempestivo em 24/9/13 (fl. 477). Preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008**” e “**qualificação jurídica dos valores pagos aos empregados a título de aluguel de veículos**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste colegiado:

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE FUNCIONÁRIO. CONTRATO DE ALUGUEL. IMPROCEDÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO.

As verbas pagas pela empresa a seus empregados advindas de contratos de locação de veículos não estão sujeitas a incidência de contribuição social previdenciária, desde que devidamente comprovado nos autos tal natureza jurídica.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

A decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes a locação de veículos, onde há apresentação de contratos, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

Antes de adentrarmos à análise das matérias, impõe-se tecer algumas observações.

Conjuntamente a este lançamento, foram formalizados, dentre outros, os processos a seguir, que trataram dos mesmos fatos geradores e que tiveram a mesma decisão, na mesma sessão, quando do julgamento do recurso voluntário.

DEBCAD	Nº COMPROT	DÉBITO	Sessão Julg RV
37.205.937-6	12898.000597/2009-61	terceiros	14/03/2013
37.205.935-0	12898.000595/2009-71	cota empresa	14/03/2013
37.205.936-8	12898.000596/2009-16	cota segurados	14/03/2013

Da mesma forma e segundo o que se extrai da informação de fl. 66, o DEBCAD de nº **37.205.941-4** continha os CFL 68 e 78 resultantes desta mesma ação fiscal. E mais, o memorando de fl. 419 evidencia o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 78) **associada** a esta obrigação principal.

Passemos à análise de mérito.

Mérito. Qualificação jurídica dos valores pagos aos empregados a título de aluguel de veículos

Nesse ponto e segundo se extrai do voto condutor do recorrido, a autuada teria como objeto social a prestação de serviços de consultoria na área de arquitetura, meio ambiente,

engenharia civil, elétrica e mecânica, elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade entre outros serviços; e como não dispunha de veículos próprios para exercer suas atividades, teria celebrado contratos de locação de veículos com os seus próprios empregados.

Entendeu o Fisco que a solução dada pela empresa nada mais seria do que a forma engendrada “*com o fito de iludir a Previdência Social, tentando afastar tais valores, erradamente, do campo de incidência contributiva previdenciária*”.

Para tanto, elencou aproximadamente 40 categorias funcionais que teriam recebido tal verba.

Já a decisão de primeira instância trouxe ao caso outros ingredientes, quais sejam:

- Diferentemente do alegado pelo interessado, os locadores dos veículos não seriam terceiros pessoas físicas, mas sim os próprios prestadores de serviços (empregados e contribuintes individuais) do interessado que celebraram contrato de locação de veículos, recebendo mensalmente do interessado o salário/pagamento e também os valores a título de aluguel de veículo.
- o transporte não teria sido fornecido em utilidade, mas sim em dinheiro, isto é, tratar-se-ia de verba salarial em dinheiro e por isso não se aplica o art. 458, parágrafo 2º, inciso III da CLT, mas sim o art. 457, caput, parágrafo 1º e parte inicial do art. 458 da CLT.
- Teria sido constatado que os empregados recebiam valores fixos previamente às suas despesas, de forma que os valores pagos àqueles não poderiam ser enquadrados como ressarcimento.

Quanto a este último ingrediente, registre-se que os contratos apresentados previam que o valor pago a título de aluguel abarcaria – como de forma antecipada - todo e qualquer risco ou dano que o veículo viesse a sofrer. Confirmam-se os termos de sua cláusula segunda:

São obrigações do LOCADOR:

2.1 Entregar o veículo objeto deste contrato, acima descrito, em perfeitas condições de funcionamento e segurança.

2.2 Manter o veículo em perfeitas condições de utilização, realizando as manutenções preventivas e corretivas, bem como atendendo prontamente à LOCATÁRIA quando for necessário conserto ou revisão.

2.3 Substituir o veículo, sem ônus para a LOCATÁRIA, quando houver paralisação deste por período superior a 1. (um) dia, qualquer que seja o motivo, ou quando o veículo não apresentar perfeitas condições de utilização.

2.4 Manter o veículo objeto desta locação coberto por apólice de seguro total contra acidentes, furtos e roubos, abrangendo danos materiais e pessoais ao LOCADOR, à LOCATÁRIA e à TERCEIROS, inclusive quando não os acidentes forem causados por terceiros.

2.5 Manter sempre atualizado o seguro obrigatório de responsabilidade civil.

2.6 Assumir o custo total de conserto ou substituição do veículo em caso de acidentes, inclusive por culpa da LOCATÁRIA e seus prepostos.

2.7 Assumir a responsabilidade de lavagem, troca de óleo e filtros, água de bateria e demais fluídos, durante o período de locação.

Não obstante, o colegiado *a quo* assentou que as definições postas pela Constituição Federal no que tange à base de incidência das contribuições, devem ser interpretadas de maneira restritiva e em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho.

Fixadas as bases, o colegiado entendeu que o que havia no caso era a existência de um contrato de locação regido por normas do direito privado, no qual empregado e empregador se obrigaram a manter um contrato de locação de determinado veículo por um período limitado. E mais, que tal situação por sua vez seria regida pelo art. 565 do Código Civil e não haveria qualquer relação trabalhista, ou contraprestação de trabalho.

Destacou ainda, que caso o empregado quisesse pedir demissão da empresa, os efeitos desse instrumento contratual continuariam válidos e eficazes.

E concluiu reafirmando que se tratando de contrato bilateral regido por normas do direito privado e não trabalhistas e por não haver retribuição pelo trabalho, tampouco estarem presentes os elementos essenciais da relação de emprego, assistiria razão à recorrente, pois nesse caso não se vislumbraria a hipótese de incidência da contribuição social previdenciária, qual seja, a percepção de salário pelo empregado.

Todavia, por entender que a autuada só teria feito prova da existência de apenas 5 (cinco) contratos, decidiu exonerar o crédito tributário apenas em relação àqueles segurados empregados que tiveram o contrato de locação de veículo apresentado nos autos referente ao período lançado.

De sua vez, a recorrente, após indicar o acórdão de nº **206-00.577** como paradigma demonstrativo da divergência jurisprudencial, sustentou que os pagamentos efetuados a título de aluguel de veículos, ao tempo em que se subsumem à regra do inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91, não se encontram excetuados no rol de seu § 9º.

Pois bem.

Faço registrar, de início, que não comungo da tese, tal como proposta pelo relator do recorrido, de que deve haver uma rigorosa observância, pelo Direito Previdenciário, dos conceitos e definições extraídos de outros ramos do direito, sobretudo quando se estamos a tratar dos contornos, dos aspectos materiais da tributação.

Especificamente sobre esse ponto, valho-me do voto proferido pelo então Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – acórdão 9202-006.133, de 24/10/17, que, muito embora tenha abordado a temática da legislação trabalhista frente à previdenciária, bem dissertou sobre a autonomia do Direito Previdenciário – nos seguintes termos:

Como fundamentação, me utilizo do voto do i. Conselheiro Elias Sampaio Freire no acórdão nº 9202003.044, que distingue os conceitos de remuneração e salário de contribuição, com suas peculiaridades, em relação ao conceito de salário para o Direito do Trabalho, com a seguinte dicção:

A Constituição Federal, sobre o financiamento da Previdência Social, preceitua, que dente outras fontes, a seguridade social será financiada por contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social e do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes 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 (art. 195, I, “a” e II)

Por seu turno, o legislador elegeu a remuneração como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias (art. 22, I, II e III da Lei nº 8.212/91).

Especificamente, com relação a hipótese de incidência, constitucionalmente prevista, incidentes sobre a folha de salários dos empregados, temos sua previsão legal insculpida no art. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos.

"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 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)."

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)"

Note-se que os citados dispositivos ao descreverem a remuneração (salário de contribuição) como sendo a base impositiva da contribuição previdenciária não desceu a pormenorização acerca das parcelas remuneratórias.

Portanto, haverá incidência sobre a remuneração, inclusive as gorjetas, sobre ganhos habituais sob a forma de utilidades, sobre os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial e, ainda, sobre outras espécies de remuneração, qualquer que seja sua forma.

Entretanto, a incidência deverá restringir-se às hipóteses nas quais as parcelas pagas, devidas ou creditadas destinem-se a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador. Portanto, a incidência tributária das contribuições sociais previdenciárias está restrita às importâncias destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, que venham a caracterizar-se como remuneração.

Assim sendo, prevê o Regulamento da Previdência Social RPS (art. 201, § 1º), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que considera-se remuneração: "as importâncias auferidas 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades".

A remuneração é instituto que deriva do Direito do Trabalho, com conotação específica. É adotada pelo Direito Previdenciário, observando as peculiaridades que são próprias deste ramo do Direito.

Há de se ressaltar que a CLT ao tratar de remuneração o faz especificamente para disciplinar a relação de trabalho dos trabalhadores com vínculo empregatício.

Por outro lado, a Lei nº 8.212/91 ao se utilizar da expressão remuneração como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, o faz no sentido de corroborar a sua incidência 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 (art. 22, I e III).

Neste ponto há de se perquirir se a base de cálculo da contribuição social previdenciária, assim prescrita no art. 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212/91 recebe o influxo de regras jurídicas do Direito do Trabalho.

Entendo que esta investigação tenha solução calcada na autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho e demais ramos do Direito. Em

atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser apreciada com cautela quando se conflitar com o ordenamento legal previdenciário.

O Supremo Tribunal Federal (STF), sob a égide da redação original do art. 195, I da CF, que previa, à época, a incidência de contribuições sociais previdenciárias como sendo “dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários (...)” decidiu que a relação jurídica mantida entre o tomador de serviços e os administradores e autônomos não resultam de contrato de trabalho, formalizado à luz da CLT, impossibilitando de se dizer que o tomador dos serviços destas pessoas físicas qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado, portanto o enquadramento no inciso I do art. 195 da CF. Naquela ocasião, o STF manifestou entendimento no sentido de que outras contribuições que não estivessem enquadradas no conceito de folha de salários decorrentes de uma relação de trabalho conforme disciplinado pela CLT deveriam ser instituídas por lei complementar, conforme previsto no art. 195, § 4º da CF1.

Ocorre que, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, 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 que não sejam necessariamente incidentes sobre folha de salários.

O que 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 a 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”.

Portanto, equivocadas são as lições dos que atribuem ao instituto da remuneração, conforme previsto da CLT, que se restringe a disciplinar exclusivamente as relações entre empregado e empregador, a condição de base de cálculo de contribuições previdenciárias, que alcança a além daquele sujeito a relação de emprego outras pessoas físicas prestadoras de serviços, discriminadas na Lei nº 8.212/91 na condição de segurados obrigatórios da previdência social (art. 12).

Conforme demonstrado, a remuneração como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias em muito se assemelha – porém, não se confunde com conceito de trabalhista de remuneração. Significa dizer que, em regra, as parcelas consideradas ou não consideradas remuneração pela legislação trabalhista irão, respectivamente, integrar ou não integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. O que leva a doutrinadores e a jurisprudência previdenciária a valer-se de conceitos próprios do Direito do Trabalho para seus estudos e solução de litígios na esfera tributária previdenciária. (Negritei.)

Dessarte, ao socorrer-se da Súmula nº 367 do TST, a contribuinte buscou conforto em definições do direito do trabalho com base na CLT, que são extrapoladas na seara tributária e previdenciária, sendo tributados os valores correspondentes à utilidade que representam os veículos alugados disponibilizados aos gerentes da contribuinte fora da necessidade de trabalho, porém decorrentes de sua relação de prestação de serviços à empresa com vínculo trabalhista.

Tema semelhante foi apreciado por este colegiado quando do julgamento do acórdão 9202-006.034, na sessão de 28/9/17.

Naquele caso, questionou-se os pagamentos efetuados pela empresa a seus próprios segurados empregados, a título de locação de seus veículos, que eram utilizados na realização das tarefas inerentes aos serviços prestados pela autuada.

Muito embora a discussão que lá se travou ter girado em torno da comprovação das despesas incorridas, o que poderia justificar a natureza não remuneratória desses pagamentos, a conclusão a que chegou o colegiado, e que pode bem ser resumida na parte final da fundamentação do voto do relator, foi a de que *“quando não existe comprovação das despesas, impossível falar-se em ressarcimento e afastar a natureza remuneratória dos valores pagos. Não o fazendo, tais pagamentos sujeitam-se ao auto de infração lançado”*.

Em seu recurso voluntário, a autuada ainda sustentou a não incidência da verba com fulcro na alínea “s” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, que dispõe:

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

[...]

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;

Ora, os fatos trazidos aos autos, no sentido de que havia pagamentos de alugueis a aproximadamente 40 categorias funcionais, todos com vínculo trabalhista com a empresa contratante (empregados e contribuintes individuais); que empregados recebiam valores fixos previamente às suas despesas; e que apenas 5 contratos teriam sido acostados aos autos, sem que fossem apresentadas as comprovações das despesas incorridas pelos trabalhadores, tenho que esses valores pagos aos trabalhadores, *na vigência do contrato de trabalho*, além de se subsumirem à expressão **“rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título”** contida no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91, não encontram guarida na regra de não incidência estabelecida na alínea “s” do § 9º daquele mesmo dispositivo, por absoluta falta de comprovação das despesas que pretendeu ver ressarcidas.

Quisesse realmente o autuado se valer dos veículos dos seus trabalhadores e incorrer nas despesas deles decorrentes, sem que, com isso, se sujeitasse à exação em tela, deveria ter promovido o ressarcimento dessas despesas aos trabalhadores que efetivamente as comprovassem; e não celebrar contratos com esses mesmos indivíduos, tal como se viu, na expectativa de furtar-se à necessidade de que as fossem comprovadas.

Segundo a lógica do pretendido pelo recorrido, o que lhe impediria, por exemplo, de celebrar contrato de “locação de veículos” com todos os seus trabalhadores, comprometendo-se a pagar o dobro, o triplo ou o quádruplo, por exemplo, do que lhes paga mensalmente a título de salário, para, ao final, ainda que não se fizesse qualquer exigência de comprovação das despesas com o automóvel ou mesmo da sua existência e/ou utilização nas atividades da empresa, pugnar pela não exação do tributo ?

Por esse motivo é que sustento que os negócios entabulados segundo as normas dos demais ramos do Direito devem ser interpretados à luz da legislação que rege a tributação, sob pena de serem utilizados, acidental ou deliberadamente, como subterfúgios para se evitar a incidência da exação.

Em outros termos, ainda que abordando a temática da aplicação dos princípios gerais de direito privado, o artigo 109 do *codex* tributário é claro ao assentar que eles são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários**.

Note-se, não há que se falar em ressarcimento se não houver a prova do dispêndio que pretende ver ressarcido, sob pena de eventualmente restar caracterizado o acréscimo patrimonial por parte do beneficiário.

Nessa perspectiva, alinho-me ao voto condutor do acórdão paradigmático, por se amoldar perfeitamente ao caso destes autos, quando assentou que *“Na hipótese dos autos, a existência de mero contrato de locação não é capaz de comprovar as despesas do empregado no uso de veículo próprio, mormente quando o valor pago é preestabelecido. A rigor, o contrato de locação simplesmente contempla a obrigação do pagamento, não comprovando qualquer despesa passível de ressarcimento, na forma que exige a legislação previdenciária.”*

Com efeito, **dou provimento** ao recurso neste ponto.

Mérito. Forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008

Quanto a esta matéria, o colegiado *a quo* assentou o entendimento que para se aferir qual a legislação mais benéfica, em atenção ao disposto no artigo 106 do CTN, a multa lançada à luz do artigo 35, II, da Lei 8.212/91, deveria ser comparada com aquela instituída, nesse mesmo dispositivo, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

Já a recorrente pleiteia seja comparada a multa lançada com aquela instituída pelo *novel* artigo 35-A da Lei 8.212/91.

Pois bem.

Há de se registrar, de início, que em Sessão do PLENO, no último dia 6 de agosto, este Colegiado, por unanimidade de votos, houve por bem revogar o enunciado de Súmula CARF nº 119, que continha a seguinte redação:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

O fundamento central que deu azo à sumula hoje revogada repousa na tese de que o artigo 35-A, incluído pela MP 449/2008, que estabeleceu a multa de ofício forte no artigo 44 da Lei 9.430/96, procurou apenar – em um só instante - duas condutas, que, antes de sua edição, seriam sancionadas por dois artigos distintos, quais sejam: art. 35 (*descumprimento de obrigação principal*) e §§ 4º e 5º do artigo 32 (*descumprimento de obrigação acessória*). Nesse sentido a determinação de que ambas as multas anteriormente vigentes fossem, quando conexas/ associadas, somadas e comparadas com aquela decorrente do então novo dispositivo, no patamar ordinário de 75%. Foi o que se usou chamar de “cesta de multas”.

Naquela Sessão, levou-se em conta as reiteradas manifestações da Fazenda Nacional, a exemplo da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do Parecer SEI nº 11315/2020/ME, que justificaram a inclusão e manutenção desse tema da lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN. Confira-se o que diz o subitem “c” do item “1.26-multas” constante da citada lista:

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos

lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

***Data da inclusão:** 12/06/2018

Do cenário noticiado pela Fazenda Nacional, notadamente em relação ao posicionamento já pacificado no âmbito do STJ, extrai-se que no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, a multa lavrada com esboço no hoje revogado artigo 35 deveria ser comparada com aquela resultante de sua nova redação, é dizer, limitada a 20%, já que, segundo entende aquela corte, a multa de ofício no lançamento de tais contribuições só passou a existir com o advento daquela MP 449/08. Em outras palavras: a multa de 75% incidiria apenas em relação aos lançamentos efetuados após a sua vigência.

Nesse contexto, ressalvado o entendimento pessoal deste Conselheiro, mas curvando-me à jurisprudência pacífica do STJ¹, que justificou, ante a inviabilidade de reversão do entendimento acima e da submissão do tema ao STF, a sua inclusão na lista nacional de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, ora recorrente, aliado, ainda, ao princípio da eficiência administrativa, encaminho por **negar provimento** ao recurso quanto a esta matéria.

Diante do exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE **parcial** provimento, para restabelecer o lançamento em relação aos valores pagos aos empregados a título de aluguel de veículos.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

¹ Excertos da Nota SEI 27/2019

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Por fim, ressalte-se que o tema objeto da presente Nota não ostenta contornos constitucionais, versando eminentemente sobre a interpretação e aplicação de normas infraconstitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, ao Supremo Tribunal Federal.

Fl. 11 do Acórdão n.º 9202-009.693 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 12898.000596/2009-16