



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.011372/2008-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-008.653 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de abril de 2021  
**Recorrente** HOLOS CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.**

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

**CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

**REMUNERAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALUGUEL DE VEÍCULOS AUTOMOTORES POR EMPREGADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA EMPRESA. RESSARCIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.**

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

**JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.**

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

**MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.**

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 88/105) interposto contra decisão no acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) de fls. 79/83, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD n.º 37.143.397-5, consolidado em 2/7/2008, no montante de R\$ 35.187,54, já incluídos multa e juros (fls. 2/24), acompanhado do Relatório do Auto de Infração (fls. 25/39), referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, no período de 01/2004 a 12/2004, destinadas a Outras Entidades, denominadas "Terceiros" (Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE).

## **Do Lançamento**

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 80):

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 35.187,54, no período de 01/04 a 12/04, consolidado em 02/07/2008, referente a contribuições da empresa destinadas a outras entidades e fundos — SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA e Salário Educação, incidente sobre os valores pagos a título de locação de veículos para os segurados empregados, que a fiscalização entendeu terem natureza salarial, apuradas com base na contabilidade da empresa, conforme Relatório Fiscal de fls. 23/37.

Consta ainda do Relatório Fiscal que os contratos de locação de veículos firmados entre a atuada (locatária) e seus empregados (locadores) contêm cláusula que estabelece que as despesas com o veículo e a responsabilidade civil e criminal decorrente do veículo locado é integral e isoladamente do locador. Logo, não há a efetiva entrega do bem locado ao locatário, conforme disciplinado nos artigos 565/578 do Código Civil. O veículo fica em poder exclusivo do empregado, que pode utilizá-lo do modo que lhe convier, inclusive para uso pessoal, após o expediente, nos fins de semana e no período de férias, nada lhe sendo exigido, tampouco prestação de contas. Os valores pagos pela empresa pela suposta locação, na maioria dos casos, supera o salário mensal do empregado, também superam os preços praticados no mercado de locação de motos, e chegam ao valor mensal de 11,7% de uma moto nova, ou seja, em aproximadamente 8 meses e meio a atuada pagou ao locador uma nova moto.

Daí a conclusão de que o empregado tem um acréscimo salarial com a suposta locação da moto, logo, os pagamentos feitos a título de um suposto aluguel não estão incluídos nas hipóteses legais de isenção, todas as parcelas pagas pela empresa aos empregados a título de locação de veículos foram consideradas como remuneratórias, sobre as quais há incidência de contribuição social.

A ação fiscal teve início com o Termo de Início de Ação Fiscal — TIAF, juntado aos autos do processo principal 15504.011370/2008-34, lavrado na mesma ação fiscal, ao qual o presente processo está vinculado, às fls. 22/23.

(...)

Registre-se, ainda, que consta no “Relatório do Auto de Infração” a seguinte informação (fls. 36/37):

### G) ESTRUTURA DA AÇÃO FISCAL

53. Na presente Ação Fiscal, foram lavrados os seguintes documentos:

NAT.	DEBCAD	FATO GERADOR
AI	37.143.395-9	Pagamentos de Aluguéis de Veículos efetuados a empregados da auditada - parte empresa .
AI	37.143.396-7	Pagamentos de Aluguéis de Veículos efetuados a empregados da auditada - parte segurados
AI	37.143.397-5	Pagamentos de Aluguéis de Veículos efetuados a empregados da auditada - parte Outras Entidades
	37.026.087-2	Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS (Cod. de Fundamentação Legal nº 30).
AI	37.169.456-6	Deixar a empresa de prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras, e contábeis de interesse do mesmo, na forma estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização (Cod. de Fundamentação Legal nº 35)
AI	37.143.398-3	Deixar a empresa cedente de mão-de-obra de destacar na nota fiscal/fatura a retenção de 11% para a Seguridade Social prevista no caput do art 31 da Lei 8.212/91 (Cod. de Fundamentação Legal no 37).
AI	37.143.399-1	Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço (Cod. de Fundamentação Legal no 59).
AI	37.143.400-9	Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e §3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Cod. de Fundamentação Legal no 68).
AI	37.143.401-7	Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e §3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias (Cod. de Fundamentação Legal no 69).

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/7/2008 (AR de fl. 41) e apresentou sua impugnação em 20/08/2008 (fls. 45/57), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 81/82):

(...)

A interessada foi cientificada do presente auto de infração — AI em 22/07/2008, conforme cópia de Aviso de Recebimento de fl. 39, e apresentou impugnação, às fls. 43/55, que contém, em síntese:

Alega que o valor pago pela locação não integra o salário-de-contribuição e não é base de cálculo das contribuições previdenciárias. A locação dos veículos visa viabilizar a prestação dos serviços dos empregados da Impugnante. A impugnante fornece as motocicletas aos seus empregados para que efetuem seus trabalhos.

Afirma que a circunstância de as motocicletas serem locadas não descaracteriza o fato de serem fornecidas pelo empregador para a prestação dos serviços. Salário é o valor pago, diretamente, pelo empregador ao empregado, como contraprestação pele serviço realizado. Não se inclui no salário os pagamentos que não sejam considerados como contraprestação. Cita jurisprudência.

Argumenta que a fiscalização equivoca-se quando invoca o artigo 566, I do Código Civil, pois uma das motivações da lavratura do auto de infração foi o fato de que não ocorria a entrega do bem ao locatário, um dos requisitos que caracterizariam que o contrato de locação não estaria sendo cumprido. Alega que as prerrogativas do locador

são o uso e o gozo do bem locado e que os veículos eram locados para a realização das tarefas dos empregados, o que demonstra que a impugnante gerencia o uso e gozo dos bens.

Informa que passou pelo crivo do Poder Judiciário quando o espólio de um ex-empregado levou à Justiça Trabalhista caso idêntico em que argumenta que o valor pago a título de aluguel pela impugnante seria uma forma de dissimular a natureza salarial da verba. Cita trechos do voto onde consta que "o valor recebido a título de locação do veículo não integra o salário do reclamante".

Acrescenta que eventuais pagamentos em férias dos empregados não são suficientes para descaracterizar a natureza civil da locação efetuada. A utilização do veículo para fins particulares do empregado, com autorização do empregador não desvirtua a natureza do fornecimento. Cita doutrina onde consta que "[...] o veículo fornecido para o trabalho não tem natureza salarial e o fato de a empresa autorizar seu uso pelo empregado nos finais de semana não modifica a natureza jurídica do bem assim fornecido [...]". Cita jurisprudência.

Aduz que para alguns dos empregados que constam da planilha anexada ao auto de infração, inexistem contratos de locação de motocicletas entre tais empregados e a impugnante. Lista os nomes dos empregados. Por essa razão se depreende que o critério utilizado pelo Agente Fiscal para apurar os valores é inválido. As planilhas anexadas, sem que conste a fonte exata de seus dados, contrato a contrato, recibo a recibo, nada mais são do que valores esparsos, sem validade formal.

Argumenta e cita doutrina no sentido de que cabe à Administração o dever de demonstrar que atuou de maneira conforme a lei. Todos os elementos devem ser descritos, bem como referidos todos os documentos e fontes de informação utilizados pela fiscalização para a conclusão de seus trabalhos, além das metodologias utilizadas para apuração dos valores e cálculo do tributo e das multas, possibilitando a ampla defesa.

Alega que as conclusões dos trabalhos de fiscalização são contraditórias, restringindo seu direito à ampla defesa e ao contraditório, inerentes ao processo administrativo.

Acrescenta que se não é possível à impugnante exercer o seu direito à ampla defesa, logo não seria possível ao órgão julgador analisar com clareza os elementos colocados, pois deve-se buscar a verdade material. Cita doutrina.

Requer a improcedência da autuação.

### **Da Decisão da DRJ**

A 8ª Turma da DRJ/BHE, em sessão de 11 de março de 2010, no acórdão nº 02-25.921 (fls. 79/83), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 79):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. TERCEIROS.**

Entende-se por salário-de-contribuição 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições sociais a seu cargo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 20/8/2010 (AR de fl. 87) e interpôs recurso voluntário em 21/9/2010 (fls. 88/105), reiterando em suas razões os argumentos apresentados na impugnação, alegando o que segue:

(...)

### **2 - PRELIMINARMENTE - DA NECESSÁRIA REVISÃO DO CRITÉRIO PARA APLICAÇÃO DAS MULTAS**

O Presidente da República, em 3 de dezembro de 2008, editou a Medida Provisória n.º 449 (convertida na Lei n.º 11.941/2009) que, dentre outros assuntos, alterou algumas disposições da legislação tributária. Das alterações, merece destaque a aplicação, quando da cobrança de créditos previdenciários, das mesmas multas previstas para os débitos dos demais tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As multas de ofício (lançadas pelo INSS em procedimento de fiscalização, antes variavam entre 24% (vinte e quatro por cento), quando o pagamento é feito em até 15 (quinze) dias após o recebimento da notificação do Auto de Infração, e 100% (cem por cento), que incide sobre o débito inscrito em dívida ativa que tenha sido objeto de parcelamento. A partir da edição da MP 449/2008, a multa base é unificada em 75% (setenta e cinco) por cento do valor da contribuição não paga.

Além das multas sobre a cobrança dos créditos, a Medida Provisória também alterou os critérios para aplicação de penalidades sobre o descumprimento de obrigações acessórias previdenciárias (erros ou omissões nos lançamentos na GFIP, de informação na folha de pagamentos etc.). Essas multas antes poderiam, dependendo do objeto da autuação e do número de trabalhadores, alcançar até 100% (cem por cento) do valor do tributo envolvido. Com a edição da Medida Provisória, a multa pela apresentação incompleta ou errada da GFIP, por exemplo, passa a ser fixa no valor de R\$20,00 (vinte reais), para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

O artigo 106, II do Código Tributário Nacional deixa claro que os efeitos da lei tributária. retroagem, em benefício do contribuinte, quando determinar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do fato considerado como infração.

A redução das penalidades definida pela MP 449/2008 tem efeito certo no presente lançamento. Dessa forma, é imperioso que os valores supostamente devidos sejam retificados.

Diante do exposto a Recorrente requerer que V.Exa. determine que sejam recalculadas as multas de acordo com as regras previstas na Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei n.º 11.941/2009), para que proceda a retificação do Auto de Infração objeto do presente recurso, independente da discussão sobre a legalidade do lançamento.

### **3 - DA DECISÃO RECORRIDA**

(...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte decidiu pela manutenção inequal (*sic*) do lançamento, argumentando, em síntese, que se a empresa fornece veículo ao empregado que desenvolve atividade da empresa, certamente não integra a remuneração, porquanto fornecido para o trabalho. Entretanto, se o veículo é usado em horários fora do trabalho e finais de semana, trata-se de utilidade salarial, integrando a remuneração e por isso, deixou de contribuir a fundos de outras entidades — SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA e Salário Educação.

Como será descrito a seguir, não assiste razão ao lançamento, que deverá ser julgado improcedente. De fato, a descaracterização de um contrato civil de locação, da forma feita pela Fiscalização foi carente de substrato jurídico.

### **4 - DO DIREITO**

#### **4.1. Do valor pago pela locação - Não integração ao salário do Empregado - Não é base de cálculo de contribuições previdenciárias**

No relatório do Auto de Infração Recorrido consta que “os créditos previdenciários apurados no presente auto de infração referem-se a pagamentos efetuados pela auditada a diversos segurados empregados a título de locação de veículos, verbas essas que a fiscalização e a 8ª Turma da DRJ/BHE entenderam serem de natureza salarial.

Ocorre que a Fiscalização não cuidou de apurar com a acuidade que deveria as operações praticadas, levando a DRJ/BHE ao julgamento precipitado da impugnação, visto que a locação dos veículos visa viabilizar a prestação dos serviços dos empregados da Impugnante, dessa maneira cai por terra a alegação da Relatora que aduz que apenas se devidamente justificável e evidenciado o caráter ressarcitório do pagamento, este constitui (*sic*) em remuneração e deve incidir os recolhimentos previdenciários.

Os trabalhadores da Recorrente, conforme ressaltado no próprio auto de infração e ignorado (*sic*) pela DRJ/BHE, efetuam as atividades de leituras de medidores de energia elétrica, em consumidores residenciais e comerciais. Seu trabalho é deslocar-se pelas cidades, em rotas pré-definidas de forma a otimizar seus serviços, para colher os dados necessários ao faturamento do consumo de energia elétrica pelos consumidores.

A circunstância de as motocicletas serem locadas não descaracteriza o fato de serem fornecidas pelo empregador, para a prestação dos serviços. Não pode ser considerado salário um valor que corresponde ao pagamento pela disponibilidade de uso de um bem móvel, para utilização na prestação dos serviços.

Salário é o valor pago, diretamente, pelo empregador ao empregado, como contraprestação PELO serviço por este realizado. É consequência imediata do trabalho realizado em benefício do empregador. Não se inclui no salário, portanto, os pagamentos que não sejam considerados como contraprestação.

A legislação trabalhista deixa claro que, para que a utilidade seja considerada salário, devem ser observadas algumas circunstâncias. Os pagamentos efetuados, ou o fornecimento de algum bem por locação, não pode, como quer fazer crer a Fiscalização ter sua natureza desconsiderada sem que se apurem os meandros, os porquês do fornecimento.

No caso presente, está claro que os veículos foram utilizados para a prestação dos serviços, PARA o trabalho dos empregados. E o que menciona a própria Fiscalização, no item D.1, 6, do auto impugnado:

(...)

Colaciona jurisprudência do TRT.

(...)

De fato, nem todo fornecimento de bens ou serviços (utilidades) pelo empregador ao empregado configura salário *in natura*. Para aferição de seu caráter contraprestativo, é necessário verificar, no caso concreto, qual a causa e o objetivo do fornecimento. Nessa linha, não consistirá salário utilidade, nem base de cálculo de contribuições previdenciárias o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.

Assim, quando uma utilidade é necessária para que o serviço seja executado, identifica-se como um instrumento de trabalho, o que retira sua natureza salarial. É meio e não fim, não tendo contraprestatividade.

No caso presente, não como, já dito, a própria Fiscalização já confirmou que os veículos locados o eram para serem utilizados no trabalho dos empregados. E estes recebiam um valor a título de aluguel como forma de indenizar esse uso, exigido pela empresa.

Equívoca-se a Fiscalização, quando invoca o artigo 566, I do Código Civil: De fato, a locação obriga o locador a entregar o locatário a coisa alugada. Este, o locatário, passará a ter a posse indireta do bem para poder usar e gozar do mesmo. A locação dá ao

locatário somente quase todas as prerrogativas da propriedade, exceto que não lhe é permitido fruir desse bem, ou seja, o locatário não pode vendê-lo.

Pois bem. No item D.1, 12, do relatório do auto de infração, a Fiscalização deixa claro que uma de suas motivações para a lavratura foi o fato de que não ocorria a entrega do bem do locador ao locatário, ou seja, um dos requisitos que caracterizariam o contrato de locação não estaria cumprido. Argumenta que o locador do veículo o utiliza com exclusividade, a empresa não lhe exigiria uma prestação de contas pelos gastos. Por isso, descaracterizada a locação e verificado o pagamento de salário.

Ora, como descrito acima, as prerrogativas do locador são o uso e o gozo do bem locado. A disponibilidade, nos termos dos contratos de locação, anexados pela própria fiscalização dos veículos para a realização das tarefas dos empregados, demonstra claramente a gerência, o poder de mando, o uso e gozo dos mesmos - os bens - PELA IMPUGNANTE. Uma vez locados os veículos, para utilização para a leitura de medidores, os locadores não podem utilizá-los, enquanto determinado pela Impugnante/Locatária, de outra forma. A possibilidade da Impugnante exigir - e a impossibilidade do Locatário deixar de entregar - o uso do bem nos termos do contrato demonstra que a Impugnante, ao contrário do que a Fiscalização afirma, recebeu sim o bem para uso nos termos do contrato de locação.

Não há portanto, argumentos para descaracterizar a locação.

Importante ressaltar que a própria Impugnante passou pelo crivo do Judiciário no que trata dessa matéria. O espólio de um ex-empregado levou à Justiça Trabalhista caso idêntico, em que argumenta que o valor pago à título de aluguel pela Impugnante seria uma forma de "dissimular a natureza salarial dessa verba".

(...)

Alega a Relatora que esta decisão proferida em ação trabalhista não vincula a administração pública. Entendeu assi (*sic*) que seria correta a atividade de fiscalização, a quem não é permitido interpretar a lei de forma diversa, que procedeu ao lançamento do crédito. Ora eminentes julgadores, a demonstração do entendimento do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região é uma maneira de esclarecer que os valores pagos pelo aluguel das motos não deve integrar o salário dos empregados da ora Recorrente, que a lei foi interpretada de maneira correta.

Nem mesmo eventuais pagamentos em férias dos empregados são suficientes para descaracterizar a natureza civil da locação efetuada. A utilização do veículo para fins particulares do empregado, com autorização do empregador não desvirtua a natureza do fornecimento. (...)

Colaciona doutrina e jurisprudência.

Nesses termos, o fornecimento do veículo como forma de viabilizar a consecução do trabalho não tem natureza salarial, não podendo tal parcela ser incorporada ao salário dos empregados. E, não sendo salário, não deverá recolher ao fundo das entidades — SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA e Salário Educação.

## **5 - DA ABUSIVA E ILEGAL APLICAÇÃO DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

Veja-se a capitulação legal da multa imposta pelo auto de infração ora impugnado:

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 92 e 102 e Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 283, I, "a" e art. 373.

### **Lei nº 8.212/91**

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art.102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.187-13, de 2001)

#### **Decreto n. 3.048/99**

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto no 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Não há, na Lei n.º 8.212/91, nenhuma conduta punível e nenhuma penalidade prevista para o fato narrado como irregular no auto de infração. Remeter ao Regulamento é postura ilegal, não permitida pelo Direito Tributário Brasileiro, que homenageia o Princípio da Legalidade, em que somente a LEI, em sentido estrito, pode impor sanções ao cidadão.

O Princípio da Legalidade, como já ressaltado anteriormente, é o corolário da atividade administrativa. O administrador público não pode fazer nada que não esteja previsto expressamente em lei, no seu sentido estrito. Tal afirmação tem seu fundamento no fato de que o sistema jurídico brasileiro é pautado no estado de direito, em que há a submissão dos entes da sociedade — dentre eles o Estado — aos ditames da lei. A observância do Princípio da Legalidade impõe ao administrador a sua completa submissão à lei, emanada do Poder Legislativo, conforme a vontade do povo, cabendo ao Poder Executivo tão somente executá-las nos seus estritos limites. (...)

A Lei n.º 8.212/91 não traz critérios objetivos para a apuração do grau de responsabilidade do agente que infringir as suas normas (somente preceitua que a penalidade será multa variável conforme a gravidade da situação). sequer deixa para o regulamento a prerrogativa de fixar os demais critérios para a aplicação da penalidade. Não existindo esses critérios na lei geral (8.212/91), somente lei específica poderia definir tais critérios, isso em observância ao Princípio da Legalidade. O Decreto poderia somente definir as atribuições do administrador (procedimentos administrativos) para a imposição das penalidades cujos critérios para aplicação estariam previstos em lei.

Nesse sentido, a abalizada jurisprudência do Eg. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Em conclusão, ilegal, portanto, a aplicação da multa, pelo que, se se considerar o fato imputado à Recorrente, deve ser afastada. Contudo, mesmo que se mantenha a penalidade aplicada, a mesma não deve prosperar, eis que desproporcional.

#### **6 - OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE**

A multa estabelecida pela fiscalização, fixada em valor desproporcional à pretensa infração, implica em confisco, que consiste no consumo da propriedade privada pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. O confisco é medida de caráter sancionatório, excepcionalmente admitida nas hipóteses previstas pela Constituição, mas nunca no Direito Tributário.

(...)

Neste mesmo diapasão, destaque-se que o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão, entendeu que a fixação da multa tributária deve respeitar o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, não podendo adquirir caráter confiscatório (Ac. do Plenário do STF, ADIn nº 1.075, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.6.98).

(...)

Esse preceito deve ser seguido pelo legislador e pelo agente administrativo, para que seja respeitada a proporcionalidade e a razoabilidade na aplicação das multas tributárias.

## **7 - DOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A multa tributária tem a natureza jurídica de ser uma penalidade, de trazer uma sanção ao contribuinte que, por determinação legal, deva ser obrigado a uma certa atitude (obrigação de dar, no caso do pagamento de tributo; obrigação de fazer, no caso das obrigações acessórias), e a descumpra, ou adota uma conduta omissiva. O fato gerador das multas tributárias é justamente a não observância de uma norma que, por força de lei, o contribuinte está obrigado a obedecer.

(...)

Reza o artigo 113 do CTN que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em principal relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento daquela obrigação de fazer a que estava adstrito o contribuinte.

A graduação da penalidade pecuniária, ou seja, da multa, é definida por lei, nos critérios escolhidos pelo legislador, observadas as normas gerais de direito tributário, à natureza da penalidade e demais garantias espelhadas pela Constituição Federal.

Dentre essas garantias está o Princípio do Não Confisco, consubstanciado no artigo 5º, LIV c/c o inciso IV do artigo 150 da Carta Magna, que dispõem:

(...)

Da leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que, a princípio, é vedado o confisco dos bens do cidadão brasileiro, ainda mais utilizar tributos com esse efeito. É certo que existem outras hipóteses expressas na Constituição, em que é permitido o confisco de bens, quais sejam: a) danos causados ao Erário; b) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública; c) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas. Porém essas hipóteses devem ser aplicadas apenas após o devido processo legal que comprove a conduta considerada ilícita pelo agente.

No caso das infrações fiscais, a aplicação da multa pecuniária, que se transcende para obrigação principal com o seu "nascimento", deve observar os princípios do não confisco, sob pena de ferir de morte o dispositivo constitucional pertinente à matéria.

Em outras palavras, a infração tributária, combinada com a imposição de multa pecuniária não pode gerar o confisco de bens, ou seja, não pode extirpar o patrimônio do contribuinte, pois é vedado ao Estado, como aplicador da sanção, interferir na ordem patrimonial do cidadão.

(...)

Assim, a sanção aplicada não deve ultrapassar o valor do tributo devido na operação, ou no conjunto de operações que resultaram na penalidade, pois o tributo foi fixado de acordo com a capacidade do contribuinte. Caso ocorra o contrário, não estará sendo

respeitada a capacidade contributiva do contribuinte e ainda, a multa estará sendo aplicada com o sentido de confisco, o que, como exaustivamente recorrido nessa Impugnação, é expressamente vedado.

#### **8 - DO PEDIDO**

Diante do exposto, a Impugnante requer seja declarada a improcedência da autuação fiscal, com o conseqüente cancelamento das exigências fiscais consubstanciadas no AI/DEBCAD n.º 37.143.397-5.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Além dos argumentos apresentados na impugnação o contribuinte acrescentou em suas razões, no recurso apresentado, o tópico relativo à necessidade de revisão do critério de aplicação de multas. Nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235 de 6 de março de 1972<sup>1</sup>, tal matéria está preclusa, motivo pelo qual não será conhecida.

Ademais, a despeito da aplicação da MP n.º 449 de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 2009, impende notar que a decisão de primeira instância já se manifestou sobre o assunto no processo n.º 15504.011370/2008-34 (DEBCAD n.º 37.143.395-9), conforme excerto extraído das fls. 155/156, a seguir reproduzido:

(...)

No presente lançamento foi aplicada multa nos termos do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Contudo, em 04/12/2008, foi publicada a Medida Provisória n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou a redação de vários artigos da Lei 8.212/91.

Referido ato normativo modificou a sistemática do cálculo das multas de mora, de ofício e daquelas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, anteriormente previstas nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, acrescentando os artigos 32-A e 35-A.

Assim, a partir da publicação da MP 449, de 03/12/2008, para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea “c”.

Desta feita, devem ser vinculados os processos de contribuições não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91.

Contra este contribuinte foram lançados de ofício os seguintes créditos previdenciários, referentes a contribuições não declaradas em GFIP:

<sup>1</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

AI OP Debcad n.º 37.143.395-9 (Processo n.º 15504.011370/2008-34), contendo obrigação principal.

AI OP Debcad n.º 37.143.396-7 (Processo n.º 15504.011371/2008-89), contendo obrigação principal.

AI Código de Fundamento Legal - CFL n.º 68, Debcad n.º 37.143.400-9 (Processo n.º 15504.011378/2008-09), descumprimento de obrigação acessória - omissão de contribuições em GFIP.

Ocorre, contudo, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, quanto do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, sofrem variação de acordo com o prazo do pagamento do crédito. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente pode ser feita por ocasião desse pagamento.

Diante das alterações da legislação previdenciária, caso se conclua que a legislação atual seja mais benéfica ao contribuinte, ela deve retroagir, devendo o valor da multa ser revisto, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009.

(...)

Como visto da transcrição acima, a comparação somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, quando então deverão ser considerados todos os processos de obrigação principal e de obrigação acessória, decorrentes de processos de contribuições não declaradas em GFIP e daqueles oriundos de erros de preenchimento, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991.

Em outras palavras, por força do artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional, o recálculo da multa aplicada, ocorrerá no momento do pagamento do débito pelo contribuinte, tomando-se em consideração as disposições previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14 de 2009, que lastreou o artigo 476-A da IN RFB n.º 971 de 2009, incluído pela IN RFB n.º 1.027 de 2010.

Por fim, cumpre observar que a aferição da retroatividade benigna é objeto da Súmula CARF n.º 119, a seguir reproduzida:

**Súmula CARF n.º 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

De deduzir-se em conclusão que as “Contribuições para Outras Entidades e Fundos” não devem ser consideradas para fins de comparação no cálculo da multa de mora e da multa de ofício de 75%, tendo em vista que o cálculo da multa aplicada no CFL 68 inclui apenas as contribuições previdenciárias.

**Mérito**

Conforme consignado no Relatório Fiscal, verifica-se que o auto de infração objeto do presente processo refere-se (fls. 25/34):

(...)

**B) EMPRESA**

2. A auditada, criada em abril de 1998, tem por objeto, nos termos de seu contrato social, a prestação de serviços na área de engenharia, compreendendo desenvolvimento de sistemas de engenharia, análise e processamento de dados em geral; desenvolvimento de técnicas de organização, administração e planejamento de técnicas e serviços; prestação de serviços de engenharia consultiva em geral, em engenharia de transporte e saneamento ambiental e congêneres; levantamento de dados técnicos de engenharia relativos a pesquisa de mercado ou opinião pública; auditoria em processos e procedimentos de engenharia; projetos, cálculos e desenhos técnicos de qualquer natureza; realização de perícias técnicas; emissão de dados e pareceres de engenharia; fornecimento de mão-de-obra. Na área de urbanismo, seu objeto social inclui serviços de mapeamento, topografia, desenvolvimento, planejamento e projetos relativos a vias e logradouros públicos, arquitetura e paisagismo.

3. Apesar de amplo o seu objeto social, no período fiscalizado (2004), todo o seu faturamento deveu-se à atividade de leitura de medidores de energia, conforme contrato firmado com a Companhia Energética de Minas Gerais- CEMIG.

### C) FATOS GERADORES

4. Os créditos previdenciários apurados no presente Auto-de-Infração referem-se a pagamentos efetuados pela auditada a diversos segurados empregados a título de locação de veículos, verbas essas que a fiscalização entendeu serem de natureza salarial, como restará comprovado a seguir. Os valores correspondentes ao presente levantamento encontram-se lançados neste Auto-de-Infração sob o código ALU - PAGAM. DE ALUGUÉIS DE VEÍCULOS.

### D) RAZÕES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

#### DL) PAGAMENTO DE ALUGUÉIS DE VEÍCULOS A EMPREGADOS DA EMPRESA - Período : 01/2004 a 12/2004 - levantamento ALU

(...)

6. Solicitada pela fiscalização a prestar esclarecimentos sobre os lançamentos existentes nas mencionadas contas ao longo do ano de 2004, a auditada apresentou diversos recibos de aluguel e contratos de locação de veículos, a grande maioria deles firmados com segurados empregados da auditada que se utilizaram do próprio veículo para a execução dos serviços de leitura de medidores da CEMIG, que, como já mencionado, era contratante dos serviços da auditada. Os trabalhos foram executados em diversos municípios dentro do estado de Minas Gerais, e os veículos locados dos empregados são, na sua quase totalidade, motocicletas.

7. Os contratos de locação entre os empregados e a auditada seguem um mesmo padrão e têm, em regra, como locador, o leiturista da auditada, proprietário do veículo, e como locatária, a HOLOS CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA. Foram anexadas na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 79 a 84, por amostragem, cópias de alguns desses contratos de locação.

8. Merecem destaque algumas cláusulas desses contratos: CLÁUSULA PRIMEIRA, que estipula o prazo da locação; CLAUSULA SEGUNDA, que define o valor pactuado pela locação do veículo; e CLAUSULA QUARTA, que estabelece as responsabilidades do locador (empregado), sempre nos seguintes termos: " **o Locador assume integral e isoladamente, todas as despesas com o veículo e a responsabilidade civil e criminal decorrente do uso do veículo locado, inclusive por danos causados a terceiros.**" (grifei).

(...)

12. Ocorre que, examinando os contratos de locação firmados pela auditada com alguns de seus empregados, em especial a CLAUSULA QUARTA acima transcrita, chega-se à conclusão de que a locatária, no caso a empresa, não recebe a coisa locada, ficando o veículo nas mãos do próprio locador, que o utiliza com exclusividade. **Assim, o veículo fica em poder do empregado da empresa, nada lhe sendo exigido, tampouco a prestação de contas, como afirma a própria auditada, em resposta** (doc. Anexado

na 1ª via do Auto de Infração 37.143.395-9, fls. 85) ao Termo de Intimação para Apresentação de Documentos -TIAD de 09/05/2008 . (grifos nossos)

13. Aliás, a auditada não tem o menor controle sobre o uso da coisa por ela supostamente locada. Pode o empregado utilizar-se do veículo do modo que lhe convier, tanto para a execução do trabalho como para o seu uso pessoal, uma vez que a empresa não possui local para abrigar os veículos após o expediente e nos fins de semana, e nem há o controle da quantidade de quilômetros rodados por cada veículo.

14. Pelo contrato firmado entre as partes, o locador (empregado) deve, inclusive, arcar com as despesas de abastecimento do veículo, estando o empregado, dessa forma, diretamente vinculado à exploração econômica do bem locado.

(...)

16. Relativamente ao valor pactuado nos contratos de locação, cabem algumas considerações.

17. O valor mensal acordado pela locação entre a auditada (locatária) e o empregado, na condição de suposto locador, é, na grande maioria das vezes, maior do que o próprio salário mensal do trabalhador, chegando, em alguns casos, a ser superior em 50% à remuneração recebida pelo segurado.

18. As planilhas denominadas "ANEXO I" e "ANEXO II", anexadas na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 45 a 76, detalham, na coluna "ALUGUEL PAGO", os valores pagos pela empresa na suposta locação contratada, e , na coluna " REMUNERAÇÃO", os valores considerados pela empresa como salário para fins da contribuição para a Seguridade Social, ficando evidente que a maioria dos empregados recebeu , a título de aluguel, um valor acima da sua remuneração mensal.

(...)

20. Outro ponto importante a ser mencionado é o fato de que os valores pagos pela auditada aos empregados a título de locação de veículo são superiores aos preços praticados no mercado de locação de motos.

(...)

31. Foram anexadas algumas cópias de recibos e contratos de alugueis na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 100 a 109 , que comprovam o pagamento integral do aluguel do veículo no período das férias do empregado, constatado pelo pagamento da rubrica 41- FÉRIAS NO MÊS existente em seus contracheques, cujas cópias também foram anexadas na 1ª via do relatório fiscal do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 100 a 109 .

32. Ao receber supostos alugueis no período em que o empregado faz uso da moto apenas para proveito pessoal, e não para a realização de seu trabalho, demonstra que a intenção da locação foi proporcionar um ganho salarial adicional.

(...)

40. No § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, o legislador elencou, de forma exaustiva, as situações em que não há a incidência da contribuição previdenciária, identificando na alínea s o ressarcimento de despesas pelo uso do veículo do empregado quando devidamente comprovadas as despesas realizadas:

“§ 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;**” (grifei)

41. Para que o ressarcimento de despesas pelo uso do veículo se exclua do campo de incidência da contribuição previdenciária, faz-se necessário que haja a comprovação de que o pagamento não se reverteu em prol do empregado, mas que representou apenas o reembolso de uma despesa tida como condição imprescindível para a execução do

serviço. Caso contrário, o pagamento se situa no caso geral estabelecido pelo artigo 28, I da Lei nº 8.212/91.

42. Uma vez que a empresa não possui tais comprovantes, como ela própria afirma em resposta (doc. anexadas na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 85 ) ao TIAD de 09/05/2008, não resta dúvida de que os pagamentos feitos a título de um suposto aluguel **não estão incluídos** nas hipóteses legais de isenção previdenciária.

(...)

41. Para que o ressarcimento de despesas pelo uso do veículo se exclua do campo de incidência da contribuição previdenciária, faz-se necessário que haja a comprovação de que o pagamento não se reverteu em prol do empregado, mas que representou apenas o reembolso de uma despesa tida como condição imprescindível para a execução do serviço. Caso contrário, o pagamento se situa no caso geral estabelecido pelo artigo 28, I da Lei nº 8.212/91.

42. Uma vez que a empresa não possui tais comprovantes, como ela própria afirma em resposta (doc. anexadas na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 85 ) ao TIAD de 09/05/2008, não resta dúvida de que os pagamentos feitos a título de um suposto aluguel **não estão incluídos** nas hipóteses legais de isenção previdenciária.

(...)

44. Para a apuração da base-de-cálculo mensal da contribuição previdenciária incidente sobre as parcelas pagas aos empregados a título de aluguel de veículos, foram tomados os pagamentos contabilizados nas contas 3.1.01.099.012 e 5.9.15 - LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, identificados no arquivo digital entregues à fiscalização e autenticados no Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos digitais -SVA sob o número 0c9350d2-412f7ae1-60a7315d-d65627d8 ( cópia anexadas na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 110 ).

45. Por meio dos históricos dos lançamentos contábeis, pôde-se identificar cada um dos empregados beneficiários, devendo ficar consignado que no presente crédito previdenciário foram excluídos os pagamentos efetuados a Pessoas Jurídicas lançados nas citadas contas.

46. As planilhas ANEXOS I e II, anexadas na 1ª via do Auto-de-Infração 37.143.395-9, fls 45 a 46, identificam nominalmente os beneficiários dos pagamentos efetuados pela auditada, todos segurados empregados da empresa.

(...)

48. As alíquotas utilizadas para o cálculo das contribuições a cargo dos segurados incidentes sobre os valores pagos a título de aluguel foram as seguintes:

a) Contribuição Destinada a Outras Entidades e Fundos (Terceiros):

ENTIDADE/FUNDO	SAL. EDUC.	INCRA	SENAC	SESC	SEBRAE	TOTAL
ALÍQUOTA	2,5%	0,2%	1,0%	1,5%	0,6%	5,8%

(...)

Depreende-se da reprodução acima que o débito apurado decorre de pagamentos efetuados pelo contribuinte a seus próprios segurados empregados, a título de locação de seus veículos automotores, que eram utilizados na realização das tarefas inerentes aos serviços prestados pela empresa fiscalizada. Tais verbas, segundo entendimento da fiscalização, teriam a natureza salarial, uma vez que, para serem excluídas do campo de incidência da contribuição previdenciária, nos termos da disposição contida na alínea “s” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, há a necessidade de comprovação de que o pagamento não se reverteu em prol do empregado, mas representou apenas o reembolso da despesa.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, com base no argumento a seguir reproduzido (fls. 82/83):

(...)

O lançamento teve por base o que determina a Lei 8.212/91, artigo 33, *caput* e artigo 30, inciso I, alínea “b”:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a outras entidades e fundos.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

1- a empresa é obrigada a:

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço [...]

Se a empresa fornece veículo ao empregado que desenvolve atividade da empresa, certamente não integra a remuneração, porquanto fornecido para o trabalho.

**Entretanto, se o veículo é usado em horários fora do trabalho e finais de semana, trata-se de utilidade salarial, integrando a remuneração.**

É permitido que o empregado utilize veículo próprio para exercer o seu trabalho e que tenha essas despesas reembolsadas, desde que devidamente comprovadas, hipótese em que não integrará o salário-de-contribuição, nos termos da Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “s”. Contudo, **se a utilidade-transporte é paga indiscriminadamente ou sem comprovação, integra o salário.** Apenas se devidamente justificável e evidenciado o caráter ressarcitório do pagamento, este não constitui remuneração.

Assim, conforme descrito no Relatório Fiscal, e acima relatado, as parcelas pagas aos empregados da empresa a título de "aluguel de veículos" integram o salário-de-contribuição, independentemente da existência de contrato de locação, pois o que se observa no presente caso, é que a empresa fornece o veículo ao empregado que o utiliza de forma indiscriminada e sem qualquer comprovação das despesas.

Logo, os valores pagos a título de "aluguel de veículos", apurados nominalmente, segurado a segurado, **com base na contabilidade da empresa**, conforme exhaustivamente demonstrado no Relatório Fiscal, fls. 29/43, e planilhas de fls. 45/76, integram o salário-de-contribuição. Não tem razão a impugnante ao argumentar que a fiscalização se baseou em valores esparsos, sem validade formal, e que restringiu seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto à decisão proferida em ação trabalhista citada na defesa, cumpre esclarecer que tal decisão proferida em um caso concreto não vincula a administração pública, sendo correta a atividade da fiscalização, a quem não é permitido interpretar a lei de forma diversa, que procedeu ao lançamento do crédito.

Sendo assim, o presente Auto de Infração — AI encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante discriminado nos Fundamentos Legais do Débito, às fls. 17/19.

(...)

Os incisos I ao IV do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991<sup>2</sup> estabelecem o que se entende por salário de contribuição de cada uma das categorias de trabalhadores, sendo que,

---

<sup>2</sup> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

para o segurado empregado, entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Já para os trabalhadores individuais, o salário de contribuição corresponde à remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

Analisando os contratos de locação e os recibos de aluguel de veículo anexados nas fls. 81/97 do processo n.º 15504.011370/2008-34, observamos que a cláusula terceira assim estipulava:

(...)

TERCEIRA: O valor da locação será pago no dia 20 (Vinte) do mês seguinte ao da apuração.

(...)

Já no contrato anexado na fl. 110 do referido processo, a cláusula terceira estabelecia que o valor locatício seria pago no dia 10 (dez) do mês seguinte, conforme transcrição abaixo:

(...)

TERCEIRA: O valor da locação será pago no dia 10 (dez) do mês seguinte ao da apuração

(...)

Constata-se que havia habitualidade de pagamentos, não antecipados em relação à prestação de serviços, mas posterior ao mês de execução deles. Logo, o referido aluguel decorria da relação laboral entre empresa e empregados, ou seja, contraprestação do serviço prestado e, por consequência, possui natureza jurídica salarial.

Vale lembrar que o § 9º do referido artigo 28 da Lei n.º 8.212 de 1991 apresenta o rol das verbas que não integram o salário contribuição e por conseguinte não sofrem a incidência de contribuições previdenciárias em razão de sua natureza indenizatória ou assistencial. Observa-se que neste rol não existe nenhuma exclusão quanto ao pagamento de aluguel de veículo de empregados. Constando apenas na alínea “s” a exclusão em relação ao ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas, conforme verifica-se da transcrição do referido dispositivo legal:

(...)

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 n.º 9.528, de 10.12.97)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

(...)

§ 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; (Incluída pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

No caso concreto, como foi destacado pela autoridade lançadora (fl. 33), a empresa não possui os comprovantes de ressarcimento de despesas pelo uso do veículo. Neste contexto, inexistindo a comprovação das despesas, impossível falar-se em ressarcimento e afastar a natureza remuneratória dos valores pagos.

Assim, em razão do princípio da estrita legalidade, as contribuições previdenciárias incidem sobre a totalidade dos rendimentos e inexistindo ressalva expressa acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor de aluguel de veículos automotores pagos com habitualidade, o lançamento é procedente, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

### **Jurisprudência e decisões administrativas**

No que concerne à interpretação da legislação e ao entendimento jurisprudencial indicado pela Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

No que diz respeito à jurisprudência apresentada pelo Recorrente, cabe esclarecer que os efeitos das decisões judiciais, conforme artigo 503 da Lei n.º 13.105 de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), somente obrigam as partes envolvidas, uma vez que a sentença judicial tem força de lei nos limites das questões expressamente decididas.

Além disso, cabe ao conselheiro do CARF o dever de observância obrigatória de decisões definitivas proferidas pelo STF e STJ, após o trânsito em julgado do recurso afetado para julgamento como representativo da controvérsia, consoante disposição contida no artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

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

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Diante do exposto, a jurisprudência trazida aos autos pelo Recorrente não vincula este julgamento na esfera administrativa.

### **Da Alegação de Ofensa aos Princípios Constitucionais e do Caráter Confiscatório da Multa Aplicada**

O Recorrente argumenta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional. Neste ponto, pertinente deixar registrado que a multa foi aplicada em conformidade à legislação descrita nos fundamentos legais do débito (FLD).

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao poder judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do poder executivo, exacerbando a competência originária dessa corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração. Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 9 de junho de 2015, veda aos membros de turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Inclusive o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da “Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Ademais, a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pelo Recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)

Assim sendo, a exigência da multa conforme prevista na legislação não possui natureza de confisco, já que se trata de uma multa pecuniária decorrente do ônus do inadimplemento, pelo não recolhimento da contribuição devida na época própria.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio

administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento e na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos