



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15504.012253/2008-98
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.035 – 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria 676.434.261 CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - VEÍCULO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROLOGI CONSULTORIA E LOGISTICA EMPRESARIAL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUTOMÓVEIS ALUGADOS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer das contrarrazões do contribuinte ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal - NFLD DEBCAD nº 37.157.056-5, à e-fl. 02, cientificado à empresa contribuinte em 23/07/2008, com relatório do auto de infração às e-fls. 27 a 35.

O lançamento é referente a contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, destinadas a Outras Entidades, denominadas "Terceiros": Salário- Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, o débito apurado decorre de pagamentos efetuados pela contribuinte a seus próprios segurados empregados, a título de locação de seus veículos, que eram utilizados na realização das tarefas inerentes aos serviços prestados pela fiscalizada. Essas verbas foram entendidas pela fiscalização como sendo de natureza salarial.

O crédito lançado atingiu, acrescido de juros e multa, o montante de R\$ 19.809,44, consolidado em 14/07/2009 e referindo-se ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2004.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 63 a 81, em 21/08/2008. Já a 6ª Turma da DRJ/BHE, no acórdão nº 02-24.061, prolatado em 15/10/2009, às e-fls. 628 a 633, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 30/12/2009, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 638 a 650, argumentando, em apertada síntese:

- a atividade da empresa impunha a necessidade de uso de automóveis pelos empregados o que era suprido com três modalidades de aluguel: de empresas especializadas, locação de terceiros e locação dos veículos dos próprios funcionários, sendo essa última uma prática excepcional havida no ano de 2004;
- as locações de terceiros não permitem sua caracterização como salário dos funcionários da empresa, pois os valores pagos a esse título eram repassados àqueles;
- os contratos englobavam todas as despesas com os veículos, tinham natureza indenizatória não sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias;

- há doutrina e jurisprudência que afirmam que o aluguel de veículos de empregados não pode ser considerado salário-de-contribuição.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 16/05/2012, resultando no acórdão 2402-002.723, às e-fls. 657 a 665, que deu provimento ao recurso e tem a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LOCAÇÃO PELA EMPREGADORA DE VEÍCULOS DE PROPRIEDADE DOS EMPREGADOS DA EMPRESA. SALÁRIO UTILIDADE. NECESSIDADE DA LOCAÇÃO PARA A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS. AUSÊNCIA DE RECIBOS DE DESPESAS INCORRIDAS COM O USO DO VEÍCULO. DESNECESSIDADE EM FACE DO CARACTERIZADO REEMBOLSO DE DESPESAS INCORRIDAS. NÃO INCIDÊNCIA. A locação de veículos dos empregados da empresa, quando demonstrada a necessidade de tal providência para que os serviços venham a ser prestados pelo contratado enseja o entendimento de que os valores pagos, a princípio o são em decorrência da natureza do serviços prestado, e não como retribuição pelo serviço prestado. Não obstante, o fato de não haverem sido carreados aos autos recibos ou comprovantes das despesas incorridas na utilização do veículo para fins de reconhecimento da isenção preconizada pelo art. 28, § 9º, alínea “s”, da Lei 8.212/91, fica elidido em razão de que, no presente caso, é o empregado quem fica responsável e assume o risco pelas despesas de combustível, manutenção, taxas, pedágios, dentre outras, inerentes e notórias ao uso do veículo para a prestação dos serviços contratados antes de receber os valores da locação.

O acórdão teve o seguinte teor:

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

RE da Fazenda Nacional

Intimada do acórdão, em 05/02/2013 (e-fl. 666), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 12/03/2013, manejou recurso especial de divergência àquele acórdão às e-fls. 667 a 686.

O Procurador responsável aponta divergência quanto à incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores referentes pagamentos aos empregados por aluguéis de veículos próprios para execução de serviços no interesse do empregador.

Defende essa divergência em face do acórdão paradigma nº 2301-002.790 que, para situação fática similar, considerando que se trata de um “contrato” no âmbito de uma relação de emprego, entendeu que, para a devida configuração do caráter indenizatório a que faz alusão o art. 28, § 9º, “s”, da Lei nº 8.212/91, exige-se como condição a comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa. Esse posicionamento diverge do entendimento do acórdão recorrido,

que entendeu desnecessária a demonstração pelo contribuinte de que se destinaram as verbas pagas a título de locação de veículos a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa

Por fim, a Procuradora requer o conhecimento e o provimento do recurso especial de divergência para reformar o acórdão *a quo*, restabelecendo-se o lançamento na sua integralidade.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado pelo Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, no despacho nº 2400-093/2014, às e-fls. 689 a 693, datado de 22/01/2014. Nesse despacho, o Presidente entendeu por ver reconhecida a divergência apontada, dando seguimento ao recurso especial.

Contrarrazões da contribuinte

Intimada (e-fl. 702) do acórdão nº 2402-002.723, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho que o admitiu em 12/09/2014 (e-fl. 706), em 16/03/2016 a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradora, às e-fls. 710 a 721.

Representante da contribuinte inicia sua argumentação, protestando pela tempestividade das contrarrazões apresentadas. Alega não ter sido a contribuinte regularmente intimada para apresentação dos argumentos pois apesar de ter requerido expressamente o cadastramento de seus procuradores nas publicações e intimações relativas ao processo, a intimação só se deu por meio de edital. Aduz que, prevalecendo as datas postas em edital para contagem dos prazos, haveria violação das garantias do contraditório e da ampla defesa, bem como do princípio da publicidade.

Na sequência, a contribuinte questiona a admissibilidade do recurso especial de divergência da Procuradoria, por três razões:

- a) não foram apresentados acórdãos paradigmas em sua integralidade, nem cópia do inteiro teor do paradigma, desatendendo os §§ 9º e 11, do art. 67 do Anexo II do RICARF;
- b) não houve indicação, com precisão e clareza, da matéria e legislação prequestionada e de quais seriam os pagamentos de aluguéis de veículos sujeitos à tributação no processo, sendo necessário para isso nova análise de toda a prova do processo; e
- c) falta de similaridade fática, pois o paradigma trata de caso em que não houve comprovação de despesas, enquanto o recorrido estão demonstradas as despesas com locação e utilização dos veículos para trabalho.

Além disso, no mérito, argumenta que os pagamentos de locação eram para a realização de serviço, tendo característica de ressarcimento pelo uso e desgaste dos veículos, até mesmo com cláusulas de adicionais por quilômetro rodado, para os profissionais que utilizavam os veículos em maiores distâncias. A autoridade fiscal exige que a contribuinte faça prova de os aluguéis "não tinham natureza ressarcitória", prova negativa, combatida pela jurisprudência brasileira. Assim, a fiscalização descumpriu seu ônus probatório para fins de lançamento, definido no art. 142 do CTN.

Por fim, requer que não seja admitido o recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento para manter integralmente o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Conhecimento

Inicialmente, cabe ressaltar que a própria contribuinte, apesar de protestar pela tempestividade de suas contrarrazões, admite por decorrência lógica, sua intempestividade.

Não há qualquer irregularidade na intimação realizada por meio de edital, após tentativa frustrada da intimação por meio postal da contribuinte em seu endereço cadastral. O art. 23 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972, assim regula a matéria:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I -pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet;(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

III - se por meio eletrônico:(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea; ou(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;(Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3ºOs meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5ºO endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 6ºAs alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Às e-fls. 703 e 704 pode-se observar que houve a remessa postal para o endereço cadastral da contribuinte, tendo a entrega sido frustrada em 13/08/2014, em face de informação de que a contribuinte teria se mudado. Caberia à contribuinte a manutenção de seus dados cadastrais atualizados junto à RFB, mormente mediante da pendência processual existente.

Improficua a intimação por meio postal, foi publicado em 28/08/2014 o edital eletrônico nº 000648775 (e-fl. 706), no molde do inc. I do § 1º do art. 23, acima transcrito. Assim, em 12/09/2014, foi a contribuinte considerada regularmente cientificada, tanto do acórdão quanto do recurso especial de divergência da Procuradoria.

Saliente-se que não há no Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, previsão de intimação de procuradores dos atos do processo. Assim, ainda que em outro processo tenha sido dada ciência de algum ato diretamente ao advogado procurador da contribuinte, isso não tem o condão de vincular a administração pública em outros processos, por falta de previsão normativa nesse sentido.

Assim sendo, quando a administração tributária cumpre os requisitos do Decreto nº 70.235/192, para tramitação do processo, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou qualquer ato eivado de vício cominável de nulidade. Nesse sentido, já existe acórdão do Conselho de Contribuintes no mesmo sentido:

MUDANÇA DE ENDEREÇO - Não é inquinada de nulidade a intimação postal se o contribuinte não comunicou ao Fisco a alteração de endereço ou a sua baixa por dissolução da sociedade, de sua inscrição cadastral perante o órgão público. De sua desídia não pode advir vantagem para si. (Acórdão n.º 107-3.326, publicado no DOU de 22/01/1997)

Sendo assim, entendo que não devam ser conhecidas as contrarrazões da contribuinte por terem sido apresentadas intempestivamente.

E, ainda que suscitado o não conhecimento de ofício, isso não alteraria meu entendimento em relação ao caso em litígio. Senão vejamos.

Quanto ao suposto desatendimento aos requisitos para admissão do recurso especial de divergência do Procurador, entendo que não tem razão a contribuinte, pelos seguintes motivos:

a) às e-fls. 670 e 671, encontra-se a reprodução integral do acórdão paradigma, seguido de todas suas ementas, também na íntegra, em nada desatendendo ao disposto nos §§ 7º e 9º do art. 67 do RICARF vigente à época da interposição do recurso especial;

b) quanto à precisão e clareza, não vislumbramos qualquer defeito, foi apresentada a comparação analítica dos acórdãos paradigma e recorrido, não cabendo discutir se a matéria foi prequestionada, relativamente ao recurso da Procuradoria, haja vista inexistir esse requisito regimental, outrossim, análise de prova não há que ser feita no recurso, por descabida;

c) discordo da afirmativa de que inexistia similitude fática entre o recorrido e o paradigma, pois a similitude fática não tem que corresponder a situação idêntica em matéria probatória, que me parece ser a pretensão da contribuinte.

Na verdade, entendo que a similitude fática decorre de ambos abordarem a necessidade de comprovação das despesas com a utilização de veículo próprio, decorrente da definição de remuneração e salário-de-contribuição existente na legislação da previdência social. Seja como ressarcimento das despesas, seja como indenização ou mesmo como aluguel, o que se discute é se os valores das despesas têm que ser comprovados, por exigência da legislação.

O acórdão recorrido dispensou tal comprovação, o paradigma não dispensa. Assim, entendo presente a divergência de entendimentos para situações fáticas similares.

Mérito

A discussão se prende à ausência de provas sobre as despesas que levaram ao pagamento, a título de aluguel de veículos dos empregados para o empregador, em razão da prestação de serviços. A contribuinte afirma que tais pagamentos não têm natureza remuneratória e o acórdão recorrido, em sua ementa, trata os pagamentos como reembolso por despesas incorridas em razão dos serviços prestados.

O conceito de reembolso utilizado no acórdão recorrido se vincula à devolução de valores pelo empregador em razão de pagamentos de despesas próprias do empregado, ou seja, é um conceito análogo ao de ressarcimento de valores.

O acórdão recorrido aceitou que tais alugueis fossem afastados do conceito de salário-de-contribuição tais valores, baseado, em resumo:

a) na necessidade de que os veículos fossem locados para que os serviços da empresa fossem prestados, e

b) em que o empregado fica responsável por assumir os riscos pelas despesas de combustível manutenção, taxas, pedágios e outras, inerentes e notórias ao uso do veículo, antes mesmo de receber os valores contratados.

Analisemos o que foi tomado como fato pelo relator do voto do acórdão *a quo*, à e-fl. 663, onde afirma:

*Pois bem, o contrato em conjunto com o objeto social da recorrente de fato retrata que os veículos locados eram necessários **para a execução de serviços habituais**.*

*Além disso, verifica-se que o valor da locação fixado entre as partes já englobava todas as despesas de manutenção, gastos com combustível dentre outros, **sendo pagos no mês subsequente ao do aluguel incorrido**. Ou seja, desta forma, **independentemente do valor das despesas relativas ao veículo incorridas no mês de maio, por exemplo, somente em junho é que o empregado, no caso locador, as recebia, no limite máximo de R\$ 550,00 (quinhentos e cinquenta reais) por mês. Logo, em sendo recebidas somente no mês posterior ao aluguel dos veículos, não há de se falar em qualquer adiantamento de valores pagos.***

Ou seja, havia habitualidade de pagamentos, não antecipados em relação à prestação de serviços, mas posterior ao mês de execução deles; diferentemente do que entende a contribuinte. Logo, o referido aluguel decorria da relação laboral entre empresa e empregados, distintamente da locação de terceiras empresas locadoras.

Informa também o relator, à e-fl. 664:

Além disso, o contrato firmado entre as partes determina expressamente que o veículo locado deve ser mantido à disposição da Locatária, quem pode, inclusive, levar a efeito vistorias e reprovar o uso do veículo, rescindindo a locação. Exige, ainda, do locador, o preenchimento de um relatório mensal de veículos, que fez juntar ao presente processo, no qual se verifica que são registrados horários de saída do veículo, chegada, destino e quilometragem rodada.

Ou seja, há obrigações contratuais, com controles de horários de chegada e saída e quilometragem rodada, elementos de vinculação quanto ao uso do veículo; ninguém nega que o aluguel realizado com a pessoa física do empregado só existia em razão de seu vínculo empregatício.

Tomando a despesa como certa e seu valor como aquele definido em contrato, os pagamentos teriam a característica de ressarcimento apesar da incerteza quanto aos gastos, que poderiam ser maiores, iguais ou menores que os contratados.

Assim, verificamos: a existência de pagamentos, em razão da relação de trabalho entre empresa e empregado, mas o que se discute é a natureza desses pagamentos. No acórdão recorrido, esse pagamento é tratado como um aluguel, visando reembolso de despesas dos próprios empregados, em razão dos serviços prestados.

Estabelecida a situação de fato, passemos à análise da legislação envolvida.

Desde início, cabe salientar que recentemente, em 29/03/2017, o STF, em acórdão¹ no RE nº 565.160, com repercussão geral, no qual apreciou o alcance do termo "remuneração", já afirmou a seguinte tese:

CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR.
A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

Logo, só se afasta do conceito de salário-de-contribuição aquelas parcelas que não se enquadrem na legislação que tributa os fatos geradores da previdência social, em particular as definições contidas nos arts. 22, inc. I, da Lei nº 8.212/1991:

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

¹ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413144>

*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).*

(...)

*III - vinte por cento sobre **o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

(...)

*§ 2º **Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.***

(Negritei.)

Ou seja, a remuneração não se limita tão somente ao conceito de salário do direito do trabalho, vai além disso. Ganhos não eventuais e não indenizatórios, decorrentes da relação de trabalho, são considerados remuneração para fins de tributação da contribuição social previdenciária dos empregados.

Excepcionalmente, o artigo 28 da lei afasta da incidência tributária, em seu § 2º, um rol de pagamentos e benefícios - seja em dinheiro seja *in natura*, ou seja em utilidades -, do conceito de salário-de-contribuição. Esse rol está definido no § 9º do art. 28 daquela lei, com a seguinte redação:

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias:

- 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*
- 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*
- 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*
- 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*
- 5. recebidas a título de incentivo à demissão;*
- 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção*

estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

Nenhuma das exclusões acima abrange os ditos pagamentos de aluguel de veículo do funcionário.

Ora toda a argumentação desenvolvida pela contribuinte, e mesmo no acórdão recorrido, vai no sentido de que haveria uma despesa com os veículos, sendo eles necessários à realização do trabalho. Isso não foi contestado pela fiscalização, o que ela afirma em seu relatório é (e-fls. 28 e 29):

7. A fiscalização solicitou à empresa documentação demonstrando as despesas realizadas pelos empregados com seus veículos através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos -TIAD de 15/05/2008. Foi constatado que, apesar de o veículo ficar em poder do empregado da empresa, **não foi apresentada documentação que comprove uma prestação de contas, um controle da quantidade de quilômetros rodados por cada veículo. A inexistência de documentação que discrimine as despesas realizadas pelos empregados com os veículos locados faz concluir que a auditada não tem controle sobre o uso da coisa por ela 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.**

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

9. O valor mensal acordado pela locação entre a auditada (locatária) e o empregado, na condição de suposto locador, **é, em média, equivalente a 59% do valor do salário mensal do trabalhador.**

(...)

13. Ressaltamos que, o fato de a empresa denominar as parcelas pagas como parcelas do contrato de locação não modifica sua natureza jurídica de remuneração, visto que **tal valor acresceu o patrimônio do empregado, tendo sido concedido como um plus na sua remuneração em decorrência do vínculo laboral.**

(Sublinhado no original, negritei.)

Ora, existem créditos a título de pagamento, decorrentes da relação trabalhista, que não podem ser considerados ressarcimentos, pois carecem de comprovação das despesas incorridas, haja vista serem valores fixos pagos por contrato.

A vestimenta jurídica dada a esses pagamentos, contrato de aluguel de veículo, não muda a sua natureza tributária, como bem afirmou a agente fiscal em seu relatório,

com base no art. 4º do CTN². Por isso, no meu entender, não há como afastar tais créditos ou pagamentos do conceito de salário-de-contribuição.

Outrossim, existem indícios no autos que demonstram como os valores pagos, sem que se demonstre as despesas incorridas, podem ser levados a acrescer o patrimônio do empregado. Observa-se que há contrato de locação de veículo de placas LPV0214, realizado entre a contribuinte e a Sra. Claudia Baptista de Souza, em 15/04/2004 (às e-fls. 153 a 156), referente a veículo licenciado em 01/2004 (e-fl. 157), em nome da empresa Azzurra Veículos Ltda, com nota fiscal de aquisição por Claudia, emitida em 06/04/2004 (e-fl. 158), com alienação fiduciária. O mesmo se verifica para os documentos às e-fls. 167 a 170 para outro contrato, celebrado com Décio dos Santos Farias. Ou seja, esses empregados da contribuinte alugavam veículos que acabaram de adquirir, o que poderia ser possibilitado, pelo menos em parte, pelas prestações pagas pela empresa, a título de aluguel, em relação aos mesmos veículos.

Com a devida vênia, isso deixa claro como os discutidos aluguéis de veículos poderiam até mesmo refletir acréscimo ao patrimônio dos locatários, e não apenas pagamento de despesas incertas, diferentemente do que entende o relator do acórdão recorrido.

De outra banda, caso houvesse comprovação das despesas, essas poderiam ser deduzidas como valores ressarcíveis e afastados da tributação.

Em suma, 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.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, dando-lhe provimento para reformar integralmente o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

² Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Processo nº 15504.012253/2008-98
Acórdão n.º **9202-006.035**

CSRF-T2
Fl. 739
