



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

Processo n° 15504.012260/2008-90
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.037 – 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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RECURSO ESPECIAL. DECISÃO COERENTE COM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A obrigação acessória vinculada às infrações que deram origem ao lançamento de obrigação principal deve manter coerência com esta, quanto à existência dos fatos que lhes deram causa, tanto em sede de recurso voluntário, quanto em sede de recurso especial.

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 acessória - DEBCAD nº 37.157.059-0, à e-fl. 02, cientificado à empresa contribuinte em 23/07/2008, com relatório do auto de infração às e-fls. 05 a 07.

O lançamento é devido à empresa ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições de segurado empregado a seu serviço, o que constitui infração ao artigo 30, inc. I, alínea "a" da Lei 8.212/1991, combinado com o artigo 216, inc. I, alínea "a", do Regulamento da Previdência Social —RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, a infração apurada referiu-se ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2004 e decorreu de remunerações pagas pela contribuinte a seus segurados empregados, sem efetuar a totalidade do desconto da contribuição previdenciária devida pelos segurados. Os valores lançados se referem a verbas pagas a título de locação de seus veículos, que eram utilizados na realização das tarefas inerentes aos serviços prestados pela fiscalizada, e que não foram consideradas como parcelas de incidência de contribuição para Previdência Social. O valor da multa lançada foi de R\$ 1.254,89.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 32 a 48, em 21/08/2008. Já a 6ª Turma da DRJ/BHE, no acórdão nº 02-24.064, prolatado em 15/10/2009, às e-fls. 595 a 599, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 30/12/2009, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 605 a 617, 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 2402-002.726, às e-fls. 625 a 631, que tem a seguinte ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS MEDIANTE DESCONTOS NOS PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS EMPREGADOS.

VALORES PAGOS A TÍTULO DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. LANÇAMENTO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE. Uma vez que já foram julgadas por este Conselho os Autos de infração nos quais fora efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias sobre as quais deveriam ter sido efetuados os descontos da parte dos empregados, oportunidade na qual estas foram consideradas como indevidas, outra não pode ser a conclusão, senão pela anulação do presente auto de infração.

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. 632), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 18/02/2013, manejou recurso especial de divergência àquele acórdão às e-fls. 633 a 636.

O Procurador responsável aponta divergência quanto à incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores referentes a 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 206-00.577, da Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que, em face de interpretação literal da legislação que dispõe sobre exclusão do crédito tributário ou de isenções, para situação fática

similar, entendeu que, para a não incidência 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, não servindo apenas o contrato para essa comprovação. 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, cobertos pelo contrato, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa

Por fim, o Procurador requer o conhecimento e o provimento do recurso especial de divergência para reformar o acórdão *a quo*, restabelecendo-se a decisão de primeira instância.

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 2400-091/2014, às e-fls. 648 a 650, 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. 658) do acórdão nº 2402-002.726, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho que o admitiu em 08/07/2014 (e-fl. 666), em 16/03/2016 a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradora, às e-fls. 670 a 681.

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, às e-fls. 48, 617 e 652/653, 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.

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

- a) não foram apresentados acórdãos paradigmas que enfrentassem os fundamentos do recorrido, limitando-se a rediscutir matérias fáticas e probatórias já decididas em outros dois processos relacionados ao presente, de números 15504.012255/2008-87 e 15504.012253/2008-98;
- b) não houve indicação, com precisão e clareza, da matéria e legislação prequestionadas 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 o que não seria possível nessa fase processual; e
- c) falta de similaridade fática, pois o paradigma trata de caso em que se discute a não comprovação de despesas, enquanto o recorrido se baseia em outros processo onde foram afastados os lançamentos principais que trariam a obrigação do desconto, importando na multa aplicada e por isso anulou o que aqui se discute.

Processo nº 15504.012260/2008-90
Acórdão n.º **9202-006.037**

CSRF-T2
Fl. 711

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 que 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)

§ 3º *Os 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)

§ 5º *O 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)*

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

Às e-fls. 659 a 662 pode-se observar que houve a remessa postal para o endereço cadastral da contribuinte, tendo a entrega sido frustrada, em face de informação de que a destinatária 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 23/06/2014 o edital eletrônico nº 000644915 (e-fl. 666), no molde do inc. I do § 1º do art. 23, acima transcrito. Assim, em 08/07/2014, 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)

Dessarte, não serão consideradas 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. 637 a 645, encontra-se cópia integral do acórdão paradigma, 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 inexista 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 aqui decorre dos seguintes pontos:

(a) A decisão recorrida baseia-se no cancelamento da multa, por conta dos acórdãos que afastaram os lançamentos do tributo relativo a pagamentos vinculados a despesas com a utilização de veículo próprio, sem a comprovação necessária dessas despesas. A falta de obrigatoriedade daquela tributação elidiria a multa pela falta de arrecadação, imposta pela legislação previdenciária.

(b) O paradigma juntado pelo Procurador afirma a necessidade de comprovação dessa despesa. Seja como ressarcimento das despesas, seja como indenização ou mesmo como aluguel, os valores das despesas têm que ser comprovados, por exigência da legislação. Logo, cancelar-se a multa é decisão que ensejou recurso especial com base na mesma discussão referente à necessidade de comprovação, ainda que de maneira indireta.

Ora, no acórdão recorrido é dispensada a comprovação da despesa, com base na discussão travada nos processos de números 15504.012255/2008-87 e 15504.012253/2008-98; já o paradigma não dispensa essa comprovação. Assim, entendo presente a divergência de entendimentos para situações fáticas similares.

Mérito

De início, destaco que os processos de números 15504.012255/2008-87 e 15504.012253/2008-98, cujos resultados dos acórdãos de recurso voluntário levaram ao cancelamento da multa no acórdão *a quo*, tiveram recurso especial analisado por esse relator com voto propondo que fossem reformados. A situação de fato que importou nos lançamentos de obrigações principais foram enfrentadas com a fundamentação que ora reproduzo, inclusive citando aspectos dos votos dos recursos voluntários daqueles procedimentos, que analisaram com mais minúcias as situações fáticas.

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 desses serviços. Essa discussão ocorreu nos dois processos invocados pelo acórdão recorrido como fundamentos para afastar a multa da presente autuação. Por isso, me utilizarei dos mesmos argumentos esgrimidos nos julgamentos dos recursos especiais de divergência interpostos para aqueles processos.

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. No caso em pauta, entendo serem as despesas para execução dos serviços da empresa, me parecendo mais adequado falar-se em ressarcimento dos valores.

O acórdão recorrido implicitamente aceitou a tese de que tais aluguéis fossem afastados do conceito de salário-de-contribuição, 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 no processo nº 15504.012255/2008-87, à e-fl. 671, 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. 672 daquele processo :

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, temos por certo: a existência de pagamentos, em razão da relação de trabalho entre empresa e empregado e o que se discute é a natureza desses pagamentos. No acórdão recorrido 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.

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

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 no art. 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 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. 143e144 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-fl. 06):

4.1.1- Analisada a contabilidade da empresa, foi encontrada uma conta denominada LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, que registra a movimentação com o pagamento de aluguel de veículos utilizados pela auditada. Essa conta recebeu o número 3.2.1.01.0018, código 30079 e, no plano de contas da empresa, pertence, ao subgrupo DESPESAS ADMINISTRATIVAS.

4.1.2- 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.

4.1.3- Uma vez que a empresa não possui tais comprovantes, não resta dúvida de que os pagamentos feitos a título de aluguel de veículo não estão incluídos nas hipóteses legais de isenção previdenciária

(Sublinhados 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. 121 a 124), referente a veículo licenciado em 01/2004 (e-fl. 125), em nome da empresa Azzurra Veículos Ltda, com nota fiscal de aquisição por Claudia, emitida em 06/04/2004 (e-fl. 126), com alienação fiduciária. O mesmo se verifica para os documentos às e-fls. 135 a 138 para outro contrato, celebrado com Décio dos Santos Farias. Ou seja, esses empregados da contribuinte alugavam veículos que acabaram de adquirir, possivelmente com as prestações pagas a partir dos referidos aluguéis.

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.

