



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720225/2013-37
ACÓRDÃO	2302-004.326 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PANDURATA ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONHECIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

RESSARCIMENTO DE DESPESAS PELO USO DE VEÍCULO.

Os valores pagos aos empregados a título de ressarcimento de despesas pelo uso de veículo de sua propriedade somente não integram o salário de contribuição quando as despesas realizadas forem efetivamente comprovadas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve o processo (e-fls. 1616/1631):

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 921/933), refere-se aos autos de infração – AI pelo descumprimento de obrigação principal abaixo relacionados:

DEBCAD 51.051.098-1 – no valor de R\$ 12.561,80, crédito não impugnado.

DEBCAD 51.051.099-0 – no valor de R\$ 99.738,85, competências de 01/2009 a 12/2010, referente à contribuição social destinada à seguridade social, a cargo da empresa, incidente sobre os valores pagos aos segurados empregados na rubrica código 074 – Ajuda de Custo, constantes da Folha de Pagamento e não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

DEBCAD 51.051.100-7 – no valor de R\$ 210.219,85, competências de 09/2009 a 12/2010, referente à contribuição social destinada à seguridade social, a cargo da empresa, incidente sobre os valores pagos aos segurados empregados na rubrica código 0506 – Veículo/Km, constantes da Folha de Pagamento e não declarados em GFIP.

DEBCAD 51.051.101-5 – no valor de R\$ 57.168,22, competências de 01/2009 a 12/2010, referente à contribuição social devida a Terceiros, a cargo da empresa, incidente sobre os valores pagos aos segurados empregados nas rubricas código 074 – Ajuda de Custo e código 0506 – Veículo/Km, constantes da Folha de Pagamento e não declarados em GFIP.

Segundo os itens 2.2 e 2.3 do relatório fiscal (fls. 921/933) o sujeito passivo registra na rubrica código 074 – Ajuda de Custo, uma única vez, valores que pretendem indenizar despesas com pneus e amortecedores realizadas em veículos próprios de seus trabalhadores, mas que estão totalmente desvinculados não só do ressarcimento das despesas realizadas, mas também da comprovação dessas despesas, conforme estabelecido na sua Política de Empréstimo Para Compra de Veículos:

“Item 6: Terão ajuda para despesas de manutenção creditada via folha de pagamento no 18º mês do financiamento ou 60.000 Km rodados, conforme segue: 5,0% da verba atualizada no mês do crédito”

O mesmo ocorre com os valores da rubrica código 506 – Veículo/Km, que busca registrar a depreciação mensal estimada do automóvel em 36 parcelas de 80% do

desconto mensal do empréstimo para o trabalhador adquirir veículo, conforme sua Política de Empréstimo Para Compra de Veículos:

“Item 11: O desconto relativo ao empréstimo será efetuado em folha de pagamento, parcelado em 36 meses, conforme cláusula 2 do contrato de Mutuo através da rubrica 480 – Empréstimo de Veículo. Terão contabilizado mensalmente 1/36 avos do valor subsidiado pela empresa a título de Depreciação Mensal do automóvel, através da rubrica 506 – Veículo/Km.

Por isso os valores pagos através das rubricas códigos 074 – Ajuda de Custo e 506 – Veículo/Km não se enquadram nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição, prevista no parágrafo 9º da artigo 28 da Lei 8.212/91, tornando-se ambas uma liberalidade paga pelo sujeito passivo a seus trabalhadores.

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos autos de infração em 28/11/2013 (fls. 933/1068). Em 26/12/2013, apresentou impugnação, acompanhada de documentos (fls. 1072/1613), na qual alega, em síntese, o seguinte.

IMPUGNAÇÃO

Afirma que não impugnará o AI nº 51.051.098-1 e procederá ao seu pagamento.

Quanto aos outros 3 (três) autos de infração aduz que a farta documentação juntada aos autos comprova a natureza não remuneratória dos valores impugnados, visto não serem pagos com habitualidade e estarem claramente vinculados ao ressarcimento pelo uso de veículo próprio dos funcionários do sujeito passivo, ainda que por meio da redução do desconto de valores controlados em folha de pagamento.

Afirma que o fiscal desconsiderou inadvertidamente toda a base documental relacionada ao uso dos veículos, tais como os contratos de mútuo e os relatórios conexos que operacionalizam a Política de Empréstimo para Compra de Veículo, que inclusive está respaldada por norma de Convenção Coletiva da categoria.

Ressalta que o sujeito passivo atua na fabricação de produtos alimentícios, comercializados diretamente em quase todo território nacional, através de vendedores externos.

Afirma que o pagamento do quilômetro rodado foi estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho (2009/2010 e 2010/2011), a qual a empresa é submetida. Tal Convenção coloca em vigor o pagamento do quilômetro rodado tal como estabelecido por ela, mas isenta as empresas de obedecer este quilômetro rodado, desde que esta conceda ao trabalhador condição especial para aquisição de veículo e adote critério e condições mais favoráveis aos empregados, o que é o caso do sujeito passivo. Defende que, no quilômetro rodado estão incluídas não só o combustível, mas estimativas de despesas com troca de óleo, depreciação e manutenção do veículo.

Aduz que em cumprimento a norma convencional o sujeito passivo estabeleceu uma Política de Empréstimo para Compra de Veículo, através da contratação de um mútuo, onde concede empréstimo aos funcionários para aquisição de veículo próprio, que será utilizado no trabalho de atendimento aos clientes. O pagamento do empréstimo é feito em 36 (trinta e seis) meses, através de desconto em folha de pagamento, através da rubrica 480 – Empréstimo de Veículo. A empresa estabeleceu que a depreciação do veículo mais a manutenção ordinária é realizada em 36 vezes, na rubrica 506 – Veículo/Km, sendo restituído ao trabalhador mutuário o valor correspondente a 80% da parcela mensal do valor do carro.

Afirma que este valor é inferior ao km rodado, conforme relatórios e estimativas da empresa.

Além do valor de depreciação do veículo, o empregado que utiliza o carro próprio para o trabalho, recebe também um crédito eventual de reembolso relativo a manutenção do carro, com pneus e amortecedores. Esse crédito é uma indenização, paga sempre na 18ª parcela, uma única vez, conforme previsto na Política de Empréstimo para Compra de Veículo do sujeito passivo.

Portanto, não resta dúvida que o veículo é utilizado em favor do empregador, como ferramenta de trabalho, devidamente comprovado pelo contrato de trabalho, que estabelece cumprimento de jornada externa e pelos relatórios de reembolso e combustível.

Aduz que a interpretação do Fisco é que só há comprovação de despesas com nota fiscal individualizada do gasto, o que não é exigido pela lei.

Afirma que, sendo a rubrica 506 restituição de 80% do valor descontado em salário sob a rubrica 480 (desconto do empréstimo de veículo) e, já tendo ocorrido a incidência de contribuição previdenciária quando foi creditado o salário, a tributação da rubrica 506 é caso de bitributação.

Reembolso combustível Diz que o “reembolso combustível” não possui natureza salarial, mas indenizatória/ressarcitória e que, por isso, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Afirma que, ao contrário do entendimento da fiscalização, a natureza indenizatória da verba não se define pelo desembolso nota-nota dos gastos, mas pelo destino da verba, que visa devolver ao empregado o valor gasto mensal no uso de seu veículo para o desenvolvimento dos trabalhos da empresa.

Colaciona jurisprudência trabalhista no sentido de que a verba permanece como sendo de natureza indenizatória ainda que o reembolso do combustível seja feito mensalmente ou por estimativa.

Aduz que o reembolso combustível trata-se, em verdade, de ajuda de custo, que não compõe o salário, por força do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho -CLT, art. 457,§2º.

Diz ainda que o legislador reconhece o pagamento do auxílio transporte em dinheiro sem considerá-lo salário ou remuneração salarial, conforme o Decreto nº 4.840/2003 art. 2º, X, §1.

Assevera que não se pode esperar entendimento diferenciado na seara tributária, na medida em que o próprio CTN, art. 110, orienta pela necessidade de acatamento e respeito aos conceitos, conteúdos e alcance do direito privado pela lei tributária.

Alega que a Lei nº 8.212/1991, art. 28, §9º, “s”, excepciona a incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela em questão, garantindo ao empregado o justo ressarcimento das despesas incorridas com o uso de veículo próprio.

Ressalta que a lei não limita o reembolso simplesmente ao combustível/quilometragem gastos pelo empregado, sendo que reembolso engloba também despesas atinentes ao próprio desgaste do veículo, pedágios, etc.

Colaciona jurisprudência sobre a não inclusão do auxílio-combustível no salário-de-contribuição.

Aduz que as verbas de natureza indenizatória e previdenciária, que não decorrem do trabalho (que é o caso ora examinado), permanecem fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Discursa sobre o valor abusivo da multa de 75% do débito, que se configura em verdadeiro confisco e enriquecimento ilícito do Fisco.

Diz que a incidência da SELIC é indevida, visto que os juros moratórios têm seu teto fixado em 1% pelo Art. 161, 1º do CTN.

Requer sejam julgadas improcedentes as autuações.

Mas, no caso de ser julgada improcedente a impugnação, requer que

- a) os Contratos de Mútuos e relatórios conexos que operacionalizam a Política de Empréstimo para Compra de Veículo sejam reconhecidos como documentação idônea e válida para comprovar o dispêndio de manutenção do veículo e o ressarcimento pelo desgaste do seu uso;
- b) seja reduzida a multa a percentuais menores e afastada a aplicação da taxa SELIC.

Consta do processo, ainda, a seguinte documentação:

- a) Política de Empréstimo para Compra de Veículo da empresa (fls.

729/733)

- b) Convenção Coletiva de Trabalho 2009/2010 (fls. 698/713) 2010/2011 (fls. 714/728)c) Alguns Contratos de Mútuo para Compra de Veículo Vinculado ao

Contrato de Trabalho (fls. 1138/1548)d) Controle da quilometragem por veículo, no mês de dezembro/2010, feita pelo Ticket Car (fls. 756/759)

e) Resposta da Empresa ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, explicando como é realizado o Contrato de Mútuo e o cálculo da depreciação/despesas de veículos, lançadas nas rubricas 074 e 506 (fls. 783/790

f) Processos trabalhistas envolvendo a empresa (fls. 791/797 e fls.

828/873) e demissões de trabalhadores, envolvendo devolução do veículo, para quitação do empréstimo.(fls. 798/827))

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 8ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, alegando, em breve síntese (e-fls. 1653/1685) :

- a) O artigo 28, § 9º, alínea “s”, da Lei nº 8.212/1991 impõe a obrigatoriedade de comprovação das despesas realizadas (até por uma questão de proteção e segurança à arrecadação tributária), mas em nenhum momento destaca taxativamente os documentos que precisam ser apresentados para validar essa comprovação (a exemplo das notas fiscais individualizadas que foram alegadas no v. acórdão);
- b) Os contratos de mútuo, planilha de controle dos reembolsos de despesas realizados, Acordos Coletivos firmados, cópias de Reclamações Trabalhistas e Controle de Quilometragem realizados pela Ticket Car são documentos hábeis e juridicamente válidos para comprovar a inequívoca ocorrência das despesas próprias da utilização dos veículos na atividade empresarial e sua vinculação aos reembolsos realizados pela Recorrente, ainda que por presunção dos valores. Isso porque essas previsões decorrem de cálculos realizados de acordo com a média geral das despesas com veículos de seus funcionários, devidamente prevista e autorizada nas Convenções Trabalhistas firmadas;
- c) Nesse sentido, a forma de quantificação e materialização do reembolso de despesas adotada pela Recorrente, através da presunção de gastos de combustível, troca de óleo, pneus, amortecedores, depreciação do veículo, entre outros, em nada prejudica a inequívoca destinação desses valores para ressarcir gastos que decorrem diretamente da consecução de sua atividade empresarial, nos exatos moldes do artigo 28, § 9º, alínea “s”, da Lei nº 8.212/1991;
- d) O fato de a Recorrente utilizar um plano de reembolso com formas de controle e materialização próprias (pagamentos parcelados ou únicos, a depender da natureza da despesa com o veículo), não afasta de forma alguma a natureza

indenizatória dos valores pagos a seus funcionários e, por consequência, não pode ser considerado pela D. Autoridade Administrativa como salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária. Não há qualquer proibição jurídica quanto à materialização dos reembolsos por estimativa / presunção, conforme realizado pela Recorrente nas competências controladas. Uma vez demonstrada a vinculação dos reembolsos a despesas com a utilização de veículos pelos funcionários (natureza indenizatória dada pelo destino da verba), em nada impacta a forma pela qual o pagamento é realizado. E tratando-se de verbas claramente indenizatórias, ou seja, que não compõem o salário de contribuição para incidência das contribuições previdenciárias, inexistente no presente caso qualquer prejuízo ao erário!

- e) Se existe todo um aparato de planejamento, controle e materialização desses reembolsos pela Recorrente – conforme se comprova pela análise dos documentos acostados aos autos –, o papel da Autoridade Administrativa, por expressa vinculação legal (princípios da estrita legalidade tributária e da necessária busca pela verdade material), é o de buscar a real situação enfrentada e relevar questões meramente incidentais que não afetam o mérito da cobrança. E no presente caso, como já exposto de forma reiterada, os documentos apresentados são mais do que suficientes para a convicção de que os reembolsos possuem estrita ligação com as despesas incorridas na utilização dos veículos pelos funcionários, sendo prescindível a apresentação de quaisquer outros documentos (a exemplo das notas fiscais individualizadas requerida pela Fiscalização);
- f) Reitera idênticos argumentos àqueles veiculados em sua impugnação, exceto quanto à Taxa Selic.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recursos Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, as alegações no sentido do caráter confiscatório da multa de ofício não merecem ser conhecidas, nos termos da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2 MÉRITO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra acórdão que manteve a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas registradas nas rubricas 074 – Ajuda de Custo e 506 – Veículo/Km. Alega o Recorrente que tais valores configurariam reembolso de despesas pelo uso de veículos próprios dos empregados, enquadrando-se na hipótese de exclusão prevista no art. 28, § 9º, alínea “s”, da Lei nº 8.212/1991.

Sustenta, ainda, que não há necessidade de apresentação de notas fiscais individualizadas, bastando a documentação já acostada aos autos, consistente em contratos de mútuo, acordos coletivos, planilhas internas, relatórios da Ticket Car e controles de quilometragem. Defende que os pagamentos, ainda que padronizados e calculados por estimativa, mantêm natureza indenizatória.

Passo à análise.

Inicialmente, constata-se que a própria empresa financia o veículo por meio de Contrato de Mútuo, com desconto das parcelas em folha, na rubrica 480 – Empréstimo de Veículo. Em seguida, a empresa afirma — expressamente, em sua Política de Empréstimo para Compra de Veículos — que parte do valor do carro é “subsidiado pela empresa a título de Depreciação Mensal do automóvel, através da rubrica 506”. Ou seja, os pagamentos classificados como “ressarcimento por quilometragem” nada mais são do que a devolução de 80% da parcela mensal do empréstimo, tratada pelo próprio sujeito passivo como condição especial concedida ao mutuário.

Não há, portanto, sequer em tese, ressarcimento de despesa própria do empregado. Trata-se, sim, de benefício financeiro concedido ao trabalhador para aquisição de bem particular, o que, segundo a jurisprudência firme do CARF, nunca configura indenização, mas remuneração indireta. O financiamento de veículo é vantagem econômica remuneratória, não guarda relação com deslocamento, combustível, manutenção ou qualquer despesa real, mas sim com o contrato de mútuo — afastando, desde logo, qualquer aplicação da alínea “s” do § 9º do art. 28.

Além disso, a empresa afirma que o percentual de 80% da parcela do financiamento seria, de fato, ressarcimento por uso de veículo. Contudo, o valor não resulta de cálculo técnico, tampouco se relaciona com eventos de uso real do automóvel, mas decorre exclusivamente de cláusula do contrato de mútuo e de política interna. É pagamento fixo, parcelado por 36 meses, totalmente independente de quilometragem, de despesa comprovada ou de deslocamento

realizado. Tais características são incompatíveis com o conceito de indenização e absolutamente caracterizadoras de remuneração habitual.

No que diz respeito à rubrica 074 – Ajuda de Custo, o pagamento ocorre uma única vez, no 18º mês do financiamento, no valor de 5% da verba de empréstimo atualizada. Também aqui não há qualquer correlação com despesa real: a empresa não exige notas fiscais, recibos, ordem de serviço ou qualquer documento mínimo. O pagamento é automaticamente efetuado no marco temporal predefinido, sem relação com qualquer gasto efetivo com pneus ou amortecedores. É, portanto, auxílio financeiro vinculado ao programa de financiamento — não ressarcimento. As verbas pagas por eventos previamente programados, sem prova de gasto, não são indenizatórias, ainda que denominadas “ajuda de custo”.

Cumprido consignar que o uso do sistema Ticket Car não supre a exigência legal do art. 28, § 9º, ‘s’, da Lei nº 8.212/1991. Os documentos apresentados demonstram apenas o deslocamento do empregado — quilometragem percorrida, percursos realizados, — mas não comprovam despesa suportada pelo trabalhador, que é o elemento jurídico indispensável para caracterização do ressarcimento previsto na norma previdenciária. Controle de quilometragem comprova trajeto, e não gasto.

O fato de o empregado percorrer determinado itinerário não revela o montante de despesa efetivamente incorrida, nem demonstra que o valor creditado corresponda ao custo real de utilização do veículo. Assim, a distância percorrida, isoladamente, não permite inferir que o reembolso esteja restrito ao efetivo dispêndio, sobretudo quando o montante pago é definido previamente por percentuais fixos, desvinculados da apuração concreta das despesas. Sem essa correspondência direta entre gasto real e valor reembolsado, inexistente ressarcimento na acepção jurídica exigida pela legislação previdenciária.

A mesma conclusão decorre da análise da Convenção Coletiva apresentada. A cláusula convencional, ao conceder liberdade aos empregadores para o não cumprimento do pagamento por quilômetro rodado, evidencia que o valor creditado aos empregados não necessariamente guarda relação com a quilometragem efetivamente percorrida ou com qualquer despesa real. Quando a própria norma coletiva faculta à empresa afastar o critério do quilômetro rodado, transfere-se ao empregador a prerrogativa de estabelecer formas alternativas de pagamento que não dependem do dispêndio efetivo do empregado. Tal previsão reforça que a quantia paga resulta de política interna e critérios abstratos, e não de apuração individualizada de gastos. Importante destacar que a liberdade conferida pela Convenção Coletiva não tem o condão de afastar o comando legal: a legislação previdenciária exclui do salário de contribuição apenas o ressarcimento de despesas quando devidamente comprovadas, não havendo autorização para que norma coletiva substitua esse requisito legal.

Nessa linha, a alínea “s” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 exclui do salário-de-contribuição apenas “o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas”. A expressão “ressarcimento”, em sua acepção jurídica própria, exige

restituição de gasto real, concretamente suportado pelo empregado. Ressarcir é devolver aquilo que efetivamente foi despendido, e não pagar valores presumidos, estimados ou calculados por médias gerais. É por essa razão que a própria lei condiciona a exclusão da base previdenciária à “devida comprovação”, deixando claro que somente a reposição de despesas efetivamente incorridas pode ser considerada indenizatória.

Diante de todos os fatos apurados — especialmente o subsídio ao financiamento, o pagamento pré-fixado de 80% da parcela, a ajuda de custo programada no 18º mês, a ausência completa de comprovantes de despesa, a utilização de estimativas e valores padronizados, e a total desconexão entre dispêndio real e valor pago, as verbas das rubricas 506 e 074 possuem natureza remuneratória, integrando, portanto, o salário de contribuição.

A alegação do Recorrente de que a lei não descreve taxativamente quais documentos devem ser apresentados não altera esse requisito essencial. Ainda que a legislação não imponha um rol rígido de comprovantes, ela exige, de forma inequívoca, que haja prova do gasto que se afirma estar sendo ressarcido. Tal comprovação deve ser concreta e individualizada, de modo a estabelecer vínculo direto entre o valor pago e a despesa incorrida pelo trabalhador no desempenho de suas funções.

Os documentos apresentados pela empresa, porém, não cumprem minimamente essa finalidade. Contratos de mútuo tratam da aquisição financiada do veículo, e não de despesa de uso. Planilhas internas e políticas empresariais demonstram os critérios adotados para fixação dos valores pagos, mas não provam despesa real. Relatórios de quilometragem indicam deslocamento, mas não comprovam os custos efetivos assumidos pelo empregado. Acordos coletivos e reclamações trabalhistas não demonstram gasto individual, tampouco sua correspondência com o valor pago.

Em suma, o conjunto documental apresentado evidencia a existência de política empresarial de pagamentos, mas não demonstra, de modo concreto, que tais pagamentos restituíam gastos efetivamente incorridos pelos empregados. Falta, portanto, o elemento nuclear exigido pela alínea “s”: a prova de que os valores pagos correspondem, total ou parcialmente, a despesas reais relacionadas ao uso do veículo no exercício das atividades profissionais.

O Recorrente afirma que seus critérios de quantificação, pautados em médias e estimativas, seriam suficientes para demonstrar a finalidade indenizatória da verba. Entretanto, como já destacado, indenização não se presume, comprova-se. A lei não autoriza a Administração Tributária a aceitar estimativas unilaterais da empresa no lugar de comprovantes reais, especialmente porque a própria razão de existir da exigência de comprovação é evitar que valores remuneratórios sejam mascarados como se fossem indenizatórios. A substituição de prova real por presunções inviabilizaria o controle fiscal e permitiria, com facilidade, a erosão da base contributiva, em afronta direta à legislação previdenciária.

Também não procede a alegação de que o caráter indenizatório permaneceria intacto pelo simples fato de a política interna prever pagamentos únicos, parcelados ou

condicionados ao atingimento de certos marcos (como quilometragem ou período do financiamento).

A natureza jurídica de uma verba não se define pela forma de pagamento, mas pelo seu conteúdo econômico. No caso concreto, restou demonstrado que os valores pagos a título de “ajuda de custo” e “depreciação/quilometragem” seguem critérios padronizados, desvinculados de qualquer gasto real e, no caso da rubrica 506, correspondem inclusive à apropriação mensal do subsídio concedido pela empresa no financiamento do veículo. Assim, ao invés de recompor despesas do empregado, as verbas funcionam como benefícios econômicos concedidos ao trabalhador, enquadrando-se no conceito legal de remuneração nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991 e dos arts. 457 e 458 da CLT.

Também não há violação ao princípio da verdade material. Ao exigir comprovação efetiva do gasto, a fiscalização não se apega a formalismos, mas cumpre justamente o comando legal que condiciona a natureza indenizatória das verbas à demonstração do gasto real. A verdade material, em matéria previdenciária, exige que se verifique o que de fato ocorreu. O que ocorreu, no presente caso, foi o pagamento de valores calculados por estimativa, média ou percentuais fixos, sem vínculo direto com despesas efetivamente incorridas pelos empregados. Nenhum dos documentos apresentados demonstra que os valores pagos sob as rubricas 074 e 506 correspondem a custos reais com combustível, manutenção, pneus, amortecedores ou depreciação efetiva dos veículos. Ao contrário: evidenciam que tais pagamentos resultam de política interna de subsídio e de critérios abstratos, e não de ressarcimento propriamente dito.

Diante desse cenário, não é possível enquadrar as verbas discutidas na hipótese de exclusão prevista no art. 28, § 9º, “s”, da Lei nº 8.212/1991. Na ausência de comprovação do gasto real, não há ressarcimento; inexistindo ressarcimento, não há indenização; e, sem natureza indenizatória, a verba, por força de lei, integra o salário-de-contribuição. A conclusão é, portanto, de que os valores pagos nas rubricas 074 – Ajuda de Custo e 506 – Veículo/Km possuem natureza remuneratória e, como tais, sujeitam-se à incidência das contribuições previdenciárias exigidas no lançamento.

Considerando que a recorrente repisa, nos tópicos seguintes, idênticos argumentos àqueles veiculados em sua impugnação, reproduzo trecho da decisão de piso, como fundamentos do presente voto (art. 114, §12, do RICARF):

O Auditor Fiscal afirma se tratar de valores que não tem vinculação com ressarcimento e nem comprovam as despesas realizadas, previstas no parágrafo 9º do art. 28 da Lei 8.212/91. Por este motivo tais valores são liberalidades do sujeito passivo, que integram o salário-de-contribuição sobre o qual incidem contribuições previdenciárias.

Já o sujeito passivo afirma que tais valores são verbas que caracterizam ressarcimento ou indenização ao trabalhador, pelo uso de veículo próprio, devidas de acordo com política interna de empréstimo ao trabalhador para

aquisição de veículo próprio, criada com respaldo em norma de Convenção Coletiva e fundamentada em contrato de mútuo entre a empresa e o trabalhador.

Afirma também que, ao contrário do entendimento da fiscalização, a natureza indenizatória da verba não se define pelo desembolso nota-nota dos gastos, mas pelo destino da verba, que visa devolver ao empregado o valor gasto mensal no uso de seu veículo para o desenvolvimento dos trabalhos da empresa.

Aduz que a verba gasto no uso de veículo próprio do trabalhador para o serviço permanece com sendo de natureza indenizatória, ainda que o reembolso do combustível seja feito mensalmente ou por estimativa.

De fato, o Fiscal parte do pressuposto de que:

- a) os valores não tem vínculo com o ressarcimento das despesas, pois o seu quantum é sempre um percentual do valor do veículo (80% do valor do veículo ao longo de 36 meses - para depreciação, despesa ordinária de combustível, óleo, etc + 5% do valor do veículo - para amortecedor e pneus, uma única vez no 18º mês);
- b) também não são provas das despesas efetivamente realizadas, já que a medição do gasto é sempre através de estimativa e em relação ao valor do veículo e não à despesa de uso do veículo em si mesma.

Assim, em nenhum momento o Fiscal encara o “mérito” das despesas com o uso de veículo. Ao contrário, a fiscalização descaracteriza as rubricas 506 e 074 como despesas com o uso de veículo do empregado, a partir de uma “preliminar”, ou seja, não aceitando a forma de comprovação das despesas. Parte do pressuposto de que só a comprovação, através de nota fiscal/recibos dos gastos, poderia ser aceita.

Portanto, o litígio em questão neste processo não são as despesas em si, se elas ocorreram ou não, e sim, qual é a forma válida de comprovar as despesas realizadas pelo uso de veículo do empregado em favor do empregador, para fins de exclusão da incidência previdenciária.

No presente caso, os fatos e argumentos relevantes são:

☐ O sujeito passivo financia a compra de veículo para seus empregados através de Contrato de Mútuo e desconta este empréstimo em folha de pagamento, em 36 parcelas, na conta rubrica 480 – Empréstimo de Veículo;

☐ No documento nomeado Política de Empréstimo Para Compra de Veículos o sujeito passivo afirma que parte do valor do carro é “subsidiado pela empresa a título de Depreciação Mensal do automóvel, através da rubrica 506 - Veículo/Km” (fls. 729/733, item 11, grifei), mas não quantifica o valor deste subsídio; ☐ Já no Contrato de Mútuo a empresa especifica que “como condição especial para a aquisição do veículo” + “cumprimento da cláusula sobre quilômetro rodado, da Convenção Coletiva” o mutuário terá restituído o valor correspondente a 80% da parcela mensal;

☒ Mas na impugnação, a empresa defende que este percentual de 80% do valor do veículo, é mero ressarcimento ao empregado, pelo uso do veículo próprio para o serviço, não só a título de depreciação mensal (perda de valor do veículo), mas também a título de despesas ordinárias (combustível, troca de óleo, manutenção do veículo), através do crédito em folha de pagamento, também em 36 parcelas;

☒ As despesas com pneus e amortecedores, no valor de 5% da verba de empréstimo atualizada, são ressarcidas aos empregados, uma única vez, através de crédito em folha de pagamento, no 18º mês do financiamento, na conta rubrica 074 – Ajuda de Custo;

☒ A empresa afirma que a verificação da quilometragem por veículo é feita pelo Ticket Car (fls. 756/759) e o abastecimento é controlado através de despesas – web ou por estimativa conforme itinerário já predeterminado (fls. 729, item 5). Para a empresa a rubrica 506 – Veículo/Km substitui o quilômetro rodado, que visa ressarcir o empregado das despesas pelo uso de veículo próprio no serviço, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho (2009/2010 e 2010/2011), à qual a empresa é submetida. No quilômetro rodado estão incluídas não só o combustível, mas estimativas de despesas com troca de óleo, depreciação e manutenção do veículo. Aduz ainda que o pagamento de tais indenizações sempre passa pela sua fiscalização e validação, que preza pelo seu próprio interesse, visando indenizar apenas as despesas vinculadas e o que traz retorno para sua atividade.

Portanto, tendo em vista que, mesmo antes da ocorrência da despesa, no dia da compra do veículo, já se tem os valores exatos que serão abatidos no uso futuro dos mesmos, é verdadeira a afirmação da auditoria fiscal de que os reembolsos foram efetuados sem que o empregado tivesse efetivamente comprovado os gastos incorridos com o veículo. De fato, a empresa prescinde da comprovação dos gastos por parte dos empregados, visto que ela estabelece à priori o valor que será admitido de gasto pelo uso do veículo do empregado a serviço do empregador. Portanto, o controle que a empresa faz do itinerário do empregado e do ticket combustível não é para calcular o valores contabilizados na conta rubrica 506 -Veículo/Km. O montante exato deste valor já pode ser apurado antes do seu gasto efetivo, no dia da compra do veículo, visto que já existe, como um percentual do valor do veículo a ser adquirido.

Por outro lado, examinando-se a impugnação e os documentos juntados aos autos, não resta dúvida que o veículo é utilizado em favor da empresa, como ferramenta de trabalho. Mas, como estabelecer o quantum do valor do veículo que é utilizado a favor da empresa? A veracidade dos Contratos de Mútuo é atestada pelos processos trabalhistas; o Ticket Car parece demonstrar que há algum tipo de controle de quilometragem e da jornada externa, a fim de resguardar que o empregado esteja de fato trabalhando para a empresa e esta não seja lesada. No entanto, não há como calcular o quantum exato do valor das despesas efetivamente realizadas por cada veículo, visto que a empresa não exige a nota fiscal/recibo das despesas realizadas com combustível, óleo, pneus,

amortecedores e demais despesas de uso do veículo. Assim, não há como verificar qual é o percentual existente entre este valor (o das despesas efetivas com o uso do veículo) e o custo de aquisição do veículo, tal como fez o sujeito passivo.

O fato é que a empresa, com base em permissivo de Convenção Coletiva de Trabalho, optou em conceder “condições especiais” para o empregado adquirir veículo próprio, que deverá ser usado em favor do trabalho, ao invés de se sujeitar ao pagamento do quilômetro rodado, estabelecido pela própria Convenção Coletiva de Trabalho, na sua cláusula Décima Segunda. (fls.719/720)O documento de fls. 783/790 (Resposta da Empresa ao Termo de Intimação Fiscal nº 6), demonstra que a empresa entendeu que sendo o quilômetro rodado um valor fixo, ele é necessariamente por estimativa e prescinde da comprovação absoluta das despesas realizadas, conforme abaixo:

“Aceita-se que para atender a exigência legal de comprovação das despesas realizadas, somente seria necessária a exibição de relatório com a demonstração dos percursos percorridos, ou seja, do quilômetro rodado pelo empregado em benefício da empresa. Entretanto, há de se observar que mesmo neste procedimento, estar-se-ia acatando o pagamento das despesas por mera estimativa, já que a empresa paga um valor fixo por quilômetro rodado, consistente em percentual sobre o valor do combustível, resultando em valor maior do que gasto com o combustível, indenizando-se por estimativa as despesas com troca de óleo, depreciação e manutenção do veículo, conforme é expresso na Convenção Coletiva. Neste caso, não há qualquer exigência para comprovação absoluta das despesas realizadas, o que tornaria inviável o pagamento do quilômetro rodado, fazendo com que o empregador tivesse que pagar separadamente o combustível, troca de óleo e todas as despesas de manutenção, que em uma interpretação literal da norma, somente poderiam ser comprovadas por nota fiscal individualizada.”(fls. 785, parágrafo 2, grifei)Assim, a empresa achou por bem criar para si mesma um outro valor de quilômetro rodado, consistente em percentual sobre o valor do veículo (ao invés de um percentual sobre o valor do combustível, tal como fez a Convenção Coletiva) e que, segundo ela, é uma “forma mais precisa que o quilômetro rodado” 1 , sendo “inclusive inferior ao que seria o percentual de uso do veículo” 2 estabelecido pela Convenção Coletiva.

Portanto, a empresa fez uma interpretação extensiva de como é realizado o cálculo do quilômetro rodado, enquadrou-se nas exceções permitidas pela Convenção e criou regra própria para aplicar a si mesma e aos seus empregados. Agora, quer que o Fisco também aceite estas regras.

A pergunta que deve ser feita é:

1) Por que a empresa preferiu não adotar o quilômetro rodado tal como estabelecido pela Convenção?

2) Por que optou em criar um quilômetro rodado próprio, que não guarda qualquer vínculo com a despesa de uso do veículo, mas sim com o valor de aquisição do veículo?

Seja qual for a resposta, está cimentada na convicção de que a exigência de comprovação absoluta das despesas realizadas “tornaria inviável o pagamento do quilômetro rodado, fazendo com que o empregador tivesse que pagar separadamente o combustível, troca de óleo e todas as despesas de manutenção (...) por nota fiscal individualizada” 3 .

É óbvio e natural que o empregador prefira um método que lhe assegure o controle do negócio, a fim de poder defender seu próprio interesse, indenizando o custo do empregado até um valor limite máximo, que realmente acredite trazer retorno para sua atividade. Por outro lado, o empregador não quer deixar na mão de terceiros, sobre os quais não tem controle (empregado, dono do posto de gasolina, proprietários de oficinas mecânicas, etc) o poder de dizer o quanto será ressarcido ao empregado.

Assim como o empregador acha inviável o pagamento do “reembolso combustível” através da nota individualizada, porque lhe retira o poder de controle/previsibilidade dos gastos com o uso do veículo, transferindo-o para o empregado e terceiros, o Fisco não pode aceitar o pagamento dos gastos com o uso do veículo próprio do empregado, através de relatórios, estimativas e mecanismos criados individualmente por cada empresa. Tanto a empresa quanto o Fisco buscam métodos que lhe dêem o controle e que não se fundamentem apenas na crença da imparcialidade das partes envolvidas.

Assim, apesar da conduta do contribuinte ocorrer dentro do que ordinariamente se poderia chamar de “planejamento tributário”, este não poderá ser acolhido pelo Fisco, nos termos da legislação, conforme se verá.

É correto o entendimento do impugnante de que o reembolso combustível é uma verba de natureza indenizatória, tratando-se, em verdade, de ajuda de custo, que não compõe o salário, por força do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, art. 457, §2º. Mas é errada a sua conclusão de que, por este motivo, basta provar a natureza indenizatória da verba para esta ser excluída do salário-de-contribuição. A hipótese isentiva é sempre estabelecida através do atendimento a requisitos pré-determinados em lei.

Também é correta a afirmação da empresa, de que a legislação reconhece o pagamento do auxílio transporte em dinheiro sem considerá-lo salário ou remuneração salarial.

Mas há uma distância enorme entre o poder do legislador, o de uma Convenção Coletiva e de uma empresa, ao pretender estabelecer regras que devem ser seguidas por terceiros.

Se a lei não dá o poder de escolher a maneira de interpretar a isenção, ao Fisco - que tem todo o interesse em arrecadar - imagina-se o daria aos próprios contribuintes – que têm todo o interesse em pagar menos tributos.

No caso do reembolso das despesas pelo uso do veículo do empregado, a exigência legal é que as despesas sejam REALIZADAS + devidamente COMPROVADAS.

Quilômetro rodado e comprovação das despesas O lançamento das contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de despesas com quilometragem/veículo teve por base o disposto na Lei 8.212/91, art. 28, I, abaixo transcrito:

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.

A despeito da inconformidade dos contribuintes em geral, a regra primária para o Fisco é a tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, destinada a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a exceção encontra-se prevista na Lei 8.212/91, art. 28, §9º.

Com relação à verba em questão (reembolso combustível/veículo), a Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, alínea 's', condiciona a exclusão da parcela referente ao ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado à devida comprovação das despesas realizadas.

Art. 28.

[...]

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

[...]

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;(grifo nosso)Diante da ausência de documentos/recibos capazes de comprovar a efetiva realização dos gastos no montante registrado na conta contábil rubricas 074 – Ajuda de Custo e 506 – Veículo/Km, concluiu com acerto a fiscalização que os valores nela registrados integram o salário-de-contribuição, já

que não restou caracterizada a hipótese de exclusão prevista na Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, alínea “s”.

De fato, o contrato de mútuo e o Ticket Car não podem ser aceitos como documentos válidos para comprovarem despesas com combustível, óleo, pneus, amortecedores e depreciação do veículo. O contrato de mútuo comprova o empréstimo, mas não tem qualquer vínculo com despesa realizada pelo uso de veículo. As despesas pelo uso de qualquer veículo podem ser infinitamente maiores do que o valor do veículo em si, visto que se vinculam ao uso do veículo e não à sua aquisição. Também a natureza das despesas de uso do veículo (combustível, pneus, amortecedores...) são bem diversas daquelas relativas à sua aquisição (NF/valor de mercado do bem).

Já o Ticket Car comprova o uso, mas não a destinação do uso, que deverá ser comprovada por outros documentos diversos da aferição da quilometragem. Ainda assim permaneceria o problema de provar o valor da despesa efetivamente realizada, tal como exige a lei isentiva.

A Convenção Coletiva atesta que foi dada liberdade aos empregadores para o não cumprimento do quilômetro rodado, tal como estabelecido por ela, desde que estes estabelecessem condições mais favoráveis aos empregados. Não compete à autoridade tributária avaliar se a opção da empresa em conceder “condições especiais” para o empregado adquirir veículo próprio, que deverá ser usado em favor do trabalho, ao invés de se sujeitar ao pagamento do quilômetro rodado, estabelecido pela própria Convenção Coletiva de Trabalho, é mais favorável a ela ou ao empregado. Mas é possível verificar na documentação juntada pela empresa, que já existe divergências a este respeito, entre patrão e empregado, dando origem a ações na justiça trabalhista.

De qualquer jeito, sendo ou não a política do quilômetro rodado próprio da empresa mais favorável ao empregado ou ao empregador, as partes não podem celebrar negócio entre si e transferir o custo para a Previdência Social, terceiro não envolvido na negociação.

O art. 109 do CTN afirma explicitamente que os princípios gerais do direito privado são usados para definir o alcance de seus institutos, mas não para definir os efeitos tributários destes mesmos institutos, ou seja, se haverá ou não pagamento/isenção de tributo:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.(grifei)A definição da hipótese tributária é sempre feita pela lei tributária.

Em sua defesa, o contribuinte insurge-se contra o lançamento sob a alegação de que a natureza indenizatória da verba em questão “[...] não se define pelo desembolso nota-nota dos gastos, mas pelo destino da verba, que visa devolver

ao empregado o valor gasto mensalmente no uso de seu veículo para o desenvolvimento dos trabalhos da empresa”.

De fato, a natureza indenizatória da verba é dada pelo seu destino, mas o seu enquadramento na hipótese de exclusão do salário-de-contribuição, como ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, exige explicitamente a devida comprovação das despesas realizadas.

Cumpra lembrar o disposto no Código Tributário Nacional - CTN, segundo o qual interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Interpretação literal é aquela em que não cabe ao intérprete qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade na aplicação da norma. O intérprete deve aplicar a lei tal como foi elaborada, sem estender ou restringir os conceitos que envolvem a incidência tributária.

O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”.

No caso, não há previsão legal para que a comprovação dos gastos de combustível/veículo seja feita por estimativa; pelo contrário, a lei exige a devida comprovação das despesas para que essas sejam ressarcidas. Assim, não há como acatar a tese do impugnante de que ainda que o reembolso seja feito por estimativa permaneceria a natureza indenizatória da verba.

Como já dito anteriormente, o litígio em questão neste processo não são as despesas em si, se elas ocorreram ou não, e sim, a forma válida de comprovar as despesas realizadas pelo uso de veículo do empregado.

A hipótese de isenção exige a comprovação das despesas realizadas. Ou seja, exige que o contribuinte dê provas de que essas despesas foram efetivamente realizadas.

E o que é a prova? A prova é aquilo que comprova um fato. A função da prova é ligar os pontos entre a teoria e a realidade. Entre aquilo que dizemos que ocorreu e aquilo que de fato ocorreu.

O problema das provas apresentadas pelo contribuinte, com o intuito de provar a realização das despesas pelo uso de veículo do empregado a favor do empregador, é exatamente a desvinculação com a despesa realizada. O contrato de mútuo tem vínculo apenas com a aquisição do veículo e a rubrica 506 -

Veículo/Km (despesa com uso do veículo) não é calculada com fundamento no Ticket Car (quilometragem) e sim em relação ao valor de aquisição do veículo (valor emprestado).

Acrescente-se que, embora a intenção do pagamento dessa verba possa ser a de reembolsar os valores gastos com combustível/veículo, somente por força de lei dar-se-á a delimitação negativa do âmbito de incidência da norma de tributação, haja vista o princípio da legalidade inerente à isenção, consoante Constituição Federal, art. 150, § 6º e CTN, art. 97, VI e art. 176. E a norma de isenção constante da Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "s", conforme visto, expressamente condiciona a não incidência de contribuição sobre o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do segurado à devida comprovação das despesas realizadas.

E não há de que falar aqui que o ônus da prova é do Fisco. O Fisco tem o ônus de provar o fato gerador do tributo. O fato gerador da isenção (a exceção) quem prova é o contribuinte.

Por fim, ressalte-se que o disposto na CLT, art. 457, § 2º não tem o condão de alterar a hipótese de incidência de contribuição previdenciária de que trata a Lei nº 8.212/1991, art. 28, I.

Primeiramente porque o conceito de remuneração do direito do trabalho é diferente do conceito de salário-de-contribuição do direito previdenciário. Segundo porque a Lei 8.212/91 é norma específica, que apenas pode ser alterada por lei expressa. E terceiro porque o art. 28, § 9º da Lei de Custeio é taxativo quanto aos casos de exclusão da tributação, e no mesmo não foi contemplado o ressarcimento por estimativa de despesas pelo uso de veículo do empregado.

Pelo exposto, em respeito ao princípio da legalidade estrita, inerente ao Direito Tributário, segundo a qual qualquer isenção de tributo deve constar expressamente em lei, e que no caso da verba ora discutida, paga por estimativa e sem vínculo com a despesa de uso do veículo, não há norma que a exclua do cálculo das contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de reembolso combustível/veículo detêm natureza salarial, e sobre eles deve incidir contribuição previdenciária. Correto, portanto, o lançamento das contribuições incidentes sobre tais verbas, que deve ser mantido em sua integralidade.

O conceito de remuneração, base de cálculo das contribuições previdenciárias, é bastante amplo como se depreende do art. 195 da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo

empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifo nosso) Por sua vez, conforme citado, o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 apresenta o conceito legal de salário de contribuição e prevê de forma taxativa as parcelas que não o integrariam em seu § 9º.

Ressalte-se que a Constituição Federal determina que, em matéria tributária, as normas isentivas ou redutoras da base de cálculo devem ser veiculadas, necessariamente, por lei específica. Dispõe o art. 150, § 6º, da CF:

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

[...]

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Assim, ressalvada a hipótese de lei que atenda ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal, conclui-se que à exceção das imunidades e das verbas expressamente excluídas pelo parágrafo 9º, do art. 28, da lei 8.212/1991, toda e qualquer verba paga com a finalidade de retribuir o trabalho constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Conforme mencionado, a Lei 8.212/1991, no seu art. 28, § 9º, alínea “s”, é expressa no sentido de que os pagamentos feitos a empregados, a título de ressarcimento das despesas decorrentes de utilização de veículo individual a serviço da empresa somente não sofrem incidência de contribuições previdenciárias quando devidamente comprovadas.

No presente caso, o próprio impugnante informa que os pagamentos se davam em valores fixos mensais, em razão do valor do veículo e não em razão do valor do combustível ou da quilometragem rodada. Assim, os valores das rubricas 506 e 074 não guardam qualquer vínculo com despesas de uso do veículo pelo serviço. Também os documentos apresentados não se prestam a comprovar a despesa realizada em função do uso do veículo a favor do empregador, pois se vinculam ao valor de aquisição do veículo (valor do contrato de mútuo).

Logo, a verba em discussão integra o salário de contribuição, base de incidência das contribuições lançadas, nos termos do inciso I do art. 28 da Lei 8.212/1991, não estando enquadrada em nenhuma das hipóteses legalmente liberadas da incidência tributária.

Quanto ao art. 110 do CTN, citado pelo impugnante, este não pode ser oposto ao Fisco para obrigá-lo a acatar os contratos entre partes, visto que se dirige aos legisladores:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Bitributação ou Bis in idem Afirma o sujeito passivo que, sendo a rubrica 506 – Veículo/Km, restituição de 80% do valor descontado em salário sob a rubrica 480 – Empréstimo de veículo e, já tendo ocorrido a incidência de contribuição previdenciária quando foi creditado o salário, a tributação da rubrica 506 é caso de bitributação.

Bitributação ocorre quando dois entes da federação (pessoas jurídicas de direito público) tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador.

Já o Bis in idem ocorre quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico. Por exemplo, o lucro de uma empresa dá margem à exigência tanto do Imposto sobre a Renda, como também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos os tributos de competência da União Federal.

Portanto, a incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica 506 – Veículo/Km não é caso nem de bitributação nem de bis in idem.

O Fisco afirma claramente que os valores pagos através das rubricas códigos 074 – Ajuda de Custo e 506 – Veículo/Km, por não se enquadrarem nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição, prevista no parágrafo 9º da artigo 28 da Lei 8.212/91, tornaram-se liberalidade paga pelo sujeito passivo a seus trabalhadores.

3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações atinentes ao caráter confiscatório da multa de ofício e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo