



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 35481.001162/2006-88
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.407 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o recurso especial, quando a interpretação da regra de direito posta como fundamento da decisão recorrida diverge da interpretação dada no acórdão paradigma, atendidos os demais pressupostos recursais.

COTA PATRONAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A FUNCIONÁRIOS. DISPENSÁVEIS À REALIZAÇÃO DO TRABALHO. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA.

Integram o salário de contribuição os valores das utilidades oferecidas com habitualidade aos funcionários em posição de gerência, decorrentes da relação laboral com a empresa, ainda que não se enquadrassem no conceito de salário para os fins do Direito do Trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Marcelo Milton da Silva Risso, que não conheceram. No mérito, acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.407 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 35481.001162/2006-88

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de contribuições previdenciárias a cargo da empresa e daquelas devidas a terceiros (DEBCAD 35.847.968-1), incidentes sobre a concessão de veículos da frota da recorrente para uso dos administradores e gerentes, inclusive para fins particulares.

Os valores teriam sido pagos **a segurados empregados (Diretores e Administradores)** e foram consideradas como integrante do salário de contribuição, na condição de Remuneração Indireta sob a forma de utilidades.

O relatório encontra-se às fls. 89/97.

Impugnado o lançamento às fls. 230/244, a DRP em Campinas/SP julgou-o procedente às fls. 279/288.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou recurso às fls. 291/306.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, após reconhecer a decadência parcial do crédito lançado, negou provimento ao recurso quanto ao mérito, por meio do acórdão 2301-001-751 – fls. 342/359.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 372/394, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para reformar o acórdão recorrido, anulando-se o lançamento.

Em 15/3/17 - às fls. 463/469 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria “**salário indireto/fornecimento de veículo a funcionários.**”

Intimado em 16/4/17 (processo movimentado em 16/3/17 – fl. 470), a União apresentou contrarrazões tempestivas em 27/3/17 (fl. 476), propugnando pelo desprovimento do recurso – fls. 471/475.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O sujeito passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 8/1/16 (fl.370) e apresentou recurso especial tempestivamente em 23/1/16 (postagem de fl. 459). Não havendo questionamento por parte da recorrida e preenchidos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**salário indireto/fornecimento de veículo a funcionários.**”

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

SALÁRIO-UTILIDADE. VEÍCULO FORNECIDO PELA EMPRESA. NECESSIDADE DE PROVAR A DISPENSABILIDADE PARA O TRABALHO. CONFISSÃO DA EMPRESA EM SUA CONTABILIDADE.

Veículo fornecido pela empresa ao empregado ou ao contribuinte individual, quando dispensáveis para a realização do trabalho, têm natureza de salário utilidade, compõem a

remuneração e estão no campo da incidência da contribuição previdenciária, seja a incidente sobre a remuneração dos empregados ou aquela incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais. Se a empresa já adiciona ao LALUR parte das despesas com veículos, temos a confissão de que parte das despesas são dispensáveis, o que autoriza a inclusão dessa parte na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, em relação à decadência, por voto de qualidade, em dar provimento parcial para declarar a decadência de parte do período com base artigo 150, §4º do CTN, vencidos os conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros e o relator que aplicavam o artigo 173, I do CTN. No mérito, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Edgar da Silva Vidal e Adriano Gonzáles Silvério, em manter os demais valores. Apresentará voto vencedor quanto à decadência o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Marcelo Pedroso, OAB/SP 205704.

Compulsando o voto condutor, vencedor quanto à matéria, pode-se notar que o colegiado vazou os seguintes entendimentos:

Há a incidência das contribuições quando o fornecimento de veículos for dispensável para a realização do trabalho, não importando se a utilização se dê para fins particulares ou não;

Cabe ao Fisco demonstrar a dispensabilidade do veículo para o trabalho;

Que a autuada teria confessado que em 1/3 do mês, os veículos seriam dispensáveis para o trabalho; e

Que o Fisco, além de ter feito prova da dispensabilidade do veículo, usou, na autuação, o valor correspondente à proporcionalidade entre dispensabilidade/indispensabilidade.

Após o apontamento dos paradigmas – acórdãos 2402-01.067 e 2803-01-489 – o recorrente, quanto ao mérito, sustentou que a utilização dos veículos de forma razoável para fins particulares não descaracterizaria a natureza da verba, sendo que no seu caso, os veículos seriam utilizados para tais fins predominantemente aos finais de semana, que corresponderiam ao 1/3 utilizado pelo autuante e que, com isso, não seriam utilizados exclusivamente para fins particulares.

Aduziu ainda que a Súmula 367 do TST de 2005, **incorretamente aplicada pelo colegiado a quo**, assentou que “a habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, **ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares**”. Ou seja, reafirmaria seu entendimento de que a utilização do veículo para atividades laborais e atividades particulares - essa em menor escala - poderiam conviver e não implicaria no reconhecimento da natureza jurídica da cessão como salário-utilidade.

Nesse rumo, asseverou que a aplicação do Parecer 11/1992 da RFB, que determinaria a proporcionalização da utilização (dispensável/indispensável), estaria superada, sob pena de em assim procedente, jogar por terra o disposto naquela norma trabalhista.

Por fim, ilustrou ao afirmar que tais valores foram classificados pela empresa como indedutíveis na apuração do IRPJ, eis que não os considerou como salários, os quais poderiam ser deduzidos da base impositiva do imposto.

Pois bem.

Pode-se dizer, em resumo, que o recorrente pretendeu ver aplicado ao caso *ipsis litteris* a redação do Enunciado de Súmula TST nº 367/2005, em especial na parte que estabelece não possuir natureza salarial ainda que, no caso de veículo indispensável para a realização do trabalho, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

É de se destacar, de início, que inobstante o voto condutor do recorrido ter assentado que estaria adotando integralmente o conteúdo da Súmula 367/2005 por conta da aplicação do artigo 110 do CTN, acabou por trazer uma gama de dispositivos constitucionais e legais de índole previdenciária que alicerçariam a negativa de provimento do recurso voluntário.

Confira-se, por exemplo, quando registrou que *“No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.”*

Note-se, com isso, que a controvérsia cinge-se quanto à aplicação, ao caso, do disposto no inciso I do artigo 22 da Lei 8.212/91, que estabelece a incidência do tributo sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades, quando confrontado com aquele enunciado de Súmula do TST que define, repise-se, não possuir natureza salarial ainda que, no caso de veículo indispensável para a realização do trabalho, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

O tema já foi enfrentado por esta 2ª turma, que ao analisar situação em que os veículos ficavam à disposição do trabalhador durante todo o mês, mas que fora tributado apenas o equivalente ao período fora do horário de trabalho, decidiu pela incidência da exação, reconhecendo-se a maior amplitude da base imponível para fins previdenciários, dadas as especificidades de sua legislação, quando comparada com os conceitos tomados para fins trabalhistas.

Nesse sentido, valho-me, como razões de decidir, do voto proferido naquela oportunidade pelo então Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – acórdão 9202-006.133, de 24/10/17 – nos seguintes termos:

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

A Constituição Federal, sobre o financiamento da Previdência Social, preceitua, que dente outras fontes, a seguridade social será financiada por contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social e do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, “a” e II)

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

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

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)."

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)"

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

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

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

Assim sendo, prevê o Regulamento da Previdência Social RPS (art. 201, § 1º), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que considera-se remuneração: "as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades".

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

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

Por outro lado, a Lei nº 8.212/91 ao se utilizar da expressão remuneração como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, o faz no sentido de corroborar a sua incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 22, I e III).

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

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

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

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

Ocorre que, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas que não sejam necessariamente incidentes sobre folha de salários.

O que corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais a amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”.

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

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

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

Com efeito, tenho que se aplica ao caso, no que tange às contribuições previdenciárias, o disposto nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/91, na medida em que tais despesas se subsumem à expressão “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, que também é

base de incidência para a cota patronal, ladeado ao fato de que teria sido provado, segundo afiançou o colegiado recorrido, que tais despesas seriam, na parte que foi submetida à tributação, **dispensáveis à realização do trabalho.**

Ao final, é de se destacar que a forma como o contribuinte contabiliza ou declarada tais despesas em sua apuração do IRPJ não tem o condão de, por si só, definir sua natureza para fins previdenciários.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti