



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 36918.000052/2005-11
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2202-004.362 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2018
Matéria CONTRADIÇÃO
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado FIAT AUTOMÓVEIS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/2003

EMBARGOS. CONTRADIÇÃO INSANÁVEL. NULIDADE DO ACÓRDÃO EMBARGADO.

É nulo o acórdão quando eivado de vício insanável. Há vício insanável quando o voto vencido e o voto vencedor alcançam o mesmo resultado, porém ambos divergem do dispositivo do acórdão.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTO ANTECIPADO. OCORRÊNCIA.

"Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração." (Súmula CARF nº 99)

FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEL. TRANSPORTE.

É cabível a inclusão na base de cálculo das rubricas referentes a título de fornecimento de combustível quando a Contribuinte, devidamente intimada, não consegue comprovar de forma apurada o quanto foi gasto como transporte para o trabalho e o quanto foi para uso pessoal do beneficiário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta do relator de converter o julgamento em diligência, vencido o conselheiro Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) que acompanhou o relator quanto à proposta de diligência. Acordam ainda, por maioria de votos, em acolher os embargos para decretar a nulidade do acórdão embargado, para

dar provimento parcial ao recurso, reconhecendo a decadência até o exercício de 11/1999, inclusive, vencidos os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Waltir de Carvalho e Ronnie Soares Anderson, que rejeitaram a nulidade, e a Conselheira Fernanda Melo Leal (suplente convocada), que dava provimento em maior extensão. Votaram pelas conclusões no que tange mérito os Conselheiros Waltir de Carvalho e Fábila Marcília Ferreira Campelo (suplente convocada). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias. O relator mudou seu encaminhamento de voto ao propor a realização de diligência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Martin da Silva Gesto. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, substituída pela conselheira Fernanda Melo Leal.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Fabia Marcilia Ferreira Campelo (Suplente Convocado), Dilson Jatahy Fonseca Neto, Virgilio Cansino Gil (Suplente Convocado), Ronnie Soares Anderson e Fernanda Melo Leal (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional visando sanear contradição na decisão proferida no Acórdão CARF nº 2302-003.378, de 10/09/2014 (fls. 2.735/2.768). O recurso foi admitido pelo presidente da 2ª Seção (fl. 2.784/2.786), e foi determinada a redistribuição dos autos no âmbito da Seção ante à extinção da 2ª TO da 3ª CÂM, e do fim do mandato do Cons. Relator original.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Trata-se de lançamento de ofício do AI DEBCAD Nº 35.524.923-5 (fls. 1/68) em função do fornecimento de combustível a gerentes e diretores, configurando remuneração indireta a segurados empregados não declarada em GFIP. O Relatório Fiscal consta às fls. 86/96.

Intimada do lançamento, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 394/418). O órgão julgador de primeira instância solicitou diligência (fl. 707). Realizada esta, e apresentado relatório da diligência (fls. 2.508/2.534), a Contribuinte foi intimada e se manifestou (fls. 2.548/2.560). A Delegacia de Julgamento da SRP proferiu então a Decisão-Notificação nº 11.401.4/0524/2007 (fls. 2.562/2.575), que manteve parcialmente o crédito tributário. Foram apresentados então recursos voluntário (fls. 2.601/2.623), que foram julgados pelo acórdão CARF nº 2401-00.100, de 05/03/2009 (fls. 2.630/2.634), que reconheceu a

nulidade da Decisão-Notificação supra elencada. Retornando os autos à 1ª Instância, foi proferido novo acórdão, de nº 02-27.991, de 04/08/2010 (fls. 2.673/2.681), que manteve parcialmente o crédito constituído.

Intimada em 26/08/2010 (fl. 2.711), a Contribuinte apresentou novo Recurso Voluntário em 23/09/2010 (fls. 2.712/2.731), argumentando, em síntese:

- Que o lançamento é caduco, vez que deveria ser sido aplicada a regra do art. 150, § 4º, do CTN;
- Que os valores despendidos a título de fornecimento de combustível pela Recorrente não deve compor a base de cálculo de Contribuições Sociais Previdenciárias vez que não tiveram o condão de remunerar o trabalho e sim de possibilitar o trabalho - o combustível era oferecido para o deslocamento ao trabalho;
- Que a própria fiscalização excluiu parte dos valores reconhecendo que o combustível havia sido oferecido para possibilitar o deslocamento ao trabalho ou que já havia sido o valor oferecido à tributação; e
- Que o ônus da prova cabia à autoridade lançadora, a qual não se desincumbiu de comprovar a natureza remuneratória e que no caso não há presunção aplicável.

Os autos retornaram ao CARF, sendo dessa vez julgados no acórdão nº 2302-003.378, de 10/09/2014 (fls. 2.735/2.768), que deu provimento ao recurso e restou assim ementado e acórdado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º DO CTN. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. SÚMULA Nº 99 DO CARF.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 150, §4º do CTN.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Encontra-se findo pela homologação tácita parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração.

UTILIDADES IN NATURA. COMBUSTÍVEIS. SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos com habitualidade pelo empregador, na forma de utilidades in natura, em benefício dos segurados, integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas numerus clausus no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário declarando improcedente o lançamento de contribuições previdenciárias sobre a rubrica paga a título de "combustível" para empregados e dirigentes da recorrente, dada a natureza indenizatória da verba. Vencidos o Conselheiro Relator e a Conselheira Liege Lacroix Thomasi, que entenderam pelo provimento parcial do recurso para aplicar a decadência com base no artigo 150, §4º, do Código Nacional, excluindo do lançamento apenas as competências até 11/1999. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará o voto divergente vencedor.

Encaminhados os autos para a PFN em 06/02/2015 (fl. 2.769), esta opôs Embargos de Declaração (fl. 2.770/2.773) em 10/03/2015 (fl. 2.774), buscando sanear contradição no acórdão. Segundo o recurso, a ementa e o voto condutor concluíam pela manutenção do lançamento, enquanto o dispositivo concluiu pela sua exoneração. Os embargos foram admitidos pela presidência da 2ª Seção em 28/08/2017 (fls. 2.784/2.786) nos seguintes termos:

Com efeito, parece-me manifesta a contradição no Acórdão nº 2302-003.378, o qual contém proposições entre si inconciliáveis.

De um lado, a ementa e o voto condutor vencedor sobre a matéria fazem referência expressa à manutenção do lançamento da rubrica "vale transporte combustível", ao passo que o dispositivo do acórdão, por decisão da maioria do colegiado, considerou o mesmo crédito tributário improcedente, dada a natureza indenizatória da verba paga aos trabalhadores da empresa.

É o relatório.

Voto Vencido

Os embargos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

Diligência - possibilidade de efeitos infringentes e o direito de defesa

Compulsando os autos, constata-se que a Contribuinte não foi intimada da decisão Embargada nem dos Embargos ora sob análise.

Outrossim, observa-se que a ementa e o voto vencedor da a referida decisão são no sentido de manter o lançamento. De outro lado, o dispositivo do acórdão é no sentido de exonerar a Contribuinte do débito tributário. São duas posições inconciliáveis.

Nessa senda, se antevê grande probabilidade de que sejam acolhidos os Embargos. E, acolhidos, o serão ou para alterar o dispositivo do acórdão passando manter o lançamento, ou para alterar o conteúdo do voto condutor passando a afastar o lançamento, ou ainda para anular a decisão embargada caso não seja possível sanear a contradição. Em qualquer hipótese, há grande probabilidade de que sejam atribuídos efeitos infringentes ao acórdão.

Nos termos do art. 1.023, § 2º, do CPC/2015, é imperiosa a intimação da parte embargada para se manifestar. Trata-se de comando que se coaduna com aqueles contidos nos arts. 9º e 10º do mesmo *Codex*. Há que se registrar que o CPC tem aplicação subsidiária no processo administrativo, nos termos do art. 15 do mesmo diploma. Não havendo norma específica proibindo nem regulando a questão no âmbito do processo administrativo, deve-se aplicar a regra do CPC.

Ainda que não houvesse a determinação legal expressa de intimação prévia do Embargado em caso nos quais se vislumbra efeitos infringentes, é de se anotar que os potenciais efeitos infringentes podem ser atribuídos em prejuízo da parte não embargante. Observando-se tal hipótese, sem que lhe seja franqueada a oportunidade de se manifestar implicará cerceamento do seu direito de defesa. Cerceamento esse que, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, implicará nulidade da decisão.

Registra-se que o RICARF já prevê a intimação da outra parte em caso de Recurso Especial, garantindo-lhes prazo, conforme arts. 69 e 70 do Anexo II ao RICARF, para oferecer Contrarrazões. Igualmente, determina a abertura de prazo para a Fazenda Nacional apresentar Contrarrazões ao recurso voluntário no art. 48, § 2º.

Tais previsões são coerentes com o sistema processual porquanto visam exatamente garantir a paridade de armas e evitar o cerceamento do direito de defesa. Efetivamente, esses recursos têm o objetivo natural de alterar a decisão proferida originalmente. Os Embargos, por sua vez, têm o objetivo de integrar a decisão, mantendo-a caso possível, e sendo o efeito infringente apenas eventual. Ainda assim, nestes últimos casos, em que obtêm efeitos infringentes, deve-se dar aos Embargos os mesmo requisitos de contraditório dado aos demais recursos.

É importante observar que este CARF já anulou acórdão que atribuiu efeitos infringentes a Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte por ausência de intimação da Fazenda Nacional antes mesmo da norma do CPC:

EMBARGOS. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. NULIDADE. Declara-se a nulidade absoluta de Acórdão proferido em sede de embargos de declaração, haja vista que foram conferidos efeitos infringentes ao julgado, sem que a parte interessada Fazenda Nacional tivesse sido intimada para acompanhar o feito: (acórdão CARF nº 1401-001.263, de 27/08/2014)

O que é mais, a posição do STJ é pacífica no sentido de que, caso os Embargos possam ter efeitos infringentes, deve-se garantir à outra parte o direito de se manifestar, sob pena de nulidade da decisão. É o que se extrai, por exemplo, dos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROVIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PESSOAL DA UNIÃO. NULIDADE. RETORNO DOS AUTOS. 1. A atribuição de efeitos modificativos aos embargos de declaração requer, necessariamente, a prévia intimação do embargado para apresentar impugnação, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Precedente: EAg 778.452/SC, Rel. Ministro Ari Pargendler, Corte Especial, DJe de 23/8/2010. 2. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1372919/PE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 04/10/2017)

--

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO EMBARGADO PARA APRESENTAR IMPUGNAÇÃO. NULIDADE. 1. O STF, no julgamento do RE 800.989/DF, deu provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte determinando o re julgamento dos presentes embargos de declaração, que não haviam sido conhecidos pela Primeira Seção. 2. Nos termos da jurisprudência do STJ, a ausência de intimação do embargado para impugnar embargos de declaração que são acolhidos com efeitos infringentes, viola o contraditório, o que impõe a nulidade do julgamento. Precedentes. 3. No caso dos autos, os segundos embargos de declaração da ora embargada foram acolhidos com efeitos infringentes, sem que a prévia intimação do Parquet estadual para apresentar impugnação. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para anular o acórdão dos segundos embargos de declaração. (EDcl nos EDcl nos EDcl nos EREsp 908.790/RN, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2017, DJe 27/06/2017)

Para culminar a questão, o STF já reconhecia a necessidade de intimar a parte Embargada, em caso de efeitos infringentes, mesmo antes da entrada em vigor do CPC:

*Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. EFEITOS INFRINGENTES EM EMBARGOS. NECESSÁRIO CONTRADITÓRIO. **I – A atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração torna imprescindível a observância do contraditório, oportunizando-se à parte contrária impugnar o pedido do embargante.** II – Embargos de declaração acolhidos para anular o acórdão proferido nos primeiros embargos de declaração e determinar a abertura de vista ao ora embargante para apresentar contrarrazões ao recurso anteriormente interposto.(AI 813184 AgR-ED-ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 20-11-2014 PUBLIC 21-11-2014)*

Por essas razões, entendo ser necessário converter o julgamento em diligência para que:

- (1) a Contribuinte seja intimada do resultado do acórdão CARF nº 2302-003.378, de 10/09/2014, abrindo-lhe prazo para opor interpor os recursos cabíveis, caso queira;
- (2) a Contribuinte seja intimada, também, dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, abrindo-lhe o prazo de prazo 5 (cinco) dias para apresentar Contrarrazões, caso queira; e
- (3) após, retornem os autos para esta relatoria, para continuidade do julgamento.

Da contradição no acórdão embargado:

Vencido em relação à proposta de diligência, dou continuidade ao julgamento.

Registra-se que o Despacho de Admissibilidade (fls. 2.784/2.786) admitiu os presentes Embargos de Declaração em função da constatação de contradição no acórdão 2302-003.378, uma vez que a ementa e voto foram no sentido de manter o lançamento e o dispositivo do acórdão foi no sentido de cancelá-lo.

Para a análise da contradição suscitada pela Embargante, convém, em primeiro lugar, a transcrição do dispositivo do acórdão, vez que é ali que se consigna o resultado final do julgamento:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário declarando improcedente o lançamento de contribuições previdenciárias sobre a rubrica paga a título de "combustível" para empregados e dirigentes da recorrente, dada a natureza indenizatória da verba. Vencidos o Conselheiro Relator e a Conselheira Liege Lacroix Thomasi, que entenderam

pelo provimento parcial do recurso para aplicar a decadência com base no artigo 150, §4º, do Código Nacional, excluindo do lançamento apenas as competências até 11/1999. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará o voto divergente vencedor.

Percebe-se que o acórdão concluiu, indubitavelmente, por "dar provimento ao Recurso Voluntário" e, nessa senda, afastar o lançamento em relação à "rubrica paga a título de 'combustível' para empregados e dirigentes da recorrente", em função da "natureza indenizatória da verba". Novamente: a decisão proferida foi por dar provimento ao recurso.

A decisão, entretanto, foi por maioria. A minoria, vencida, deu "provimento parcial do recurso para aplicar a decadência com base no artigo 150, §4º, do Código Nacional, excluindo do lançamento apenas as competências até 11/1999". Disso é possível extrair que essa minoria negou provimento em relação ao mérito da natureza jurídica da rubrica, reconhecendo a incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias. Admitiram, apenas, a decadência parcial do débito.

Em outras palavras: dos seis conselheiros que participaram do julgamento, apenas o relator e a presidente teriam votado por manter o lançamento, sendo o voto vencedor no sentido de afastar a autuação.

Acontece que a Ementa foi no sentido diametralmente oposto. Efetivamente, da sua transcrição é possível extrair o seguinte excerto:

UTILIDADES IN NATURA. COMBUSTÍVEIS. SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos com habitualidade pelo empregador, na forma de utilidades in natura, em benefício dos segurados, integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas numerus clausus no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Desde já se constata o indício de contradição. Da leitura do voto vencedor, entretanto, fica patente a incompatibilidade:

"Assim, depreende-se do acima exposto, que os valores pago à título de vale-transporte aos funcionários da empresa, de forma não eventual, incide, inarredavelmente, a contribuição social.

Ademais, ainda que os valores pagos tivessem como base Convenção Coletiva de Trabalho, não é plausível a retirada da sua natureza salarial simplesmente por expressa previsão deste instrumento de que esses valores não integrarão, para qualquer efeito, o salário dos empregados. Isto porque a Convenção Coletiva de Trabalho, ainda que tenha força de lei perante as partes, não pode contrariar o disposto em lei, e está é de clareza solar ao dispor que sobre todas as utilidades fornecidas habitualmente aos empregados incidirão contribuições

previdenciárias, não podendo a Convenção dispor de modo contrário, sendo esta inoponível aos interesses fiscais.

Nesse aspecto, o próprio inciso I, do art. 28 da Lei 8.212/91, dispõe, em sua parte final, que não importa se as parcelas são pagas em razão do contrato ou de convenção coletiva, uma vez que, sempre que concedidas habitualmente, restará caracterizado como salário de contribuição, como no caso em apreço." - fl. 2.766.

(...)

"Nesse diapasão, resta clara a caracterização do salário de contribuição das contribuições sociais lançadas na presente NFLD, pois os valores pagos a título de "vale transporte" não se enquadram nas hipóteses taxativas previstas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, nem no art. 458, § 2º, da CLT e os mesmos estão em desacordo com a Lei 7.418/85." - fl. 2.768.

Portanto, é necessário admitir a existência de contradição, contradição essa que não pode perdurar.

Há que se observar, entretanto, que a contradição não é passível de saneamento. Isso porque a leitura do voto vencido é também pela manutenção do lançamento. É o que se extrai do seguinte excerto:

"Todos esses ganhos auferidos pelos Diretores e Gerentes em utilidades inserem-se no conceito jurídico de Salário de Contribuição e, nessa qualidade, deveriam ter sido declarados nas folhas de pagamento e nas GFIP, bem como nos títulos próprios da contabilidade, como assim determina o art. 32 da Lei nº 8.212/91.

(...)

Diante dos aludidos dispositivos constitucionais e legais, não há como se negar a natureza remuneratória, na forma de utilidades, dos benefícios auferidos pelos diretores e gerentes da autuada." - fl. 2.756.

Em outras palavras, não houve confronto de posições, naquela análise, em relação à incidência ou não das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre a rubrica. Pelo contrário, tanto voto vencido quanto voto vencedor foram no sentido de incidir.

Ainda assim, o acórdão foi proferido por maioria. Também, além do voto do relator, ficou consignado um voto vencedor. Não restam dúvidas, portanto, de que houve alguma divergência.

Acontece que a leitura do voto vencedor não esclarece a divergência. Pelo contrário, o voto vencedor conclui exatamente no mesmo sentido do voto vencido. Poderia ter divergido em relação à decadência, por exemplo, mas não o fez. O que é mais, a ementa do acórdão foi no sentido de que ocorreu decadência, senão vejamos:

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO
DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 150, §4º DO CTN. ART.*

62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. SÚMULA Nº 99 DO CARF.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência da norma tributária prevista no art. 150, §4º do CTN.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no §4º do art. 150 do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Encontra-se finado pela homologação tácita parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decorrente dos fatos geradores objeto do presente Auto de Infração.

Novamente se questiona: qual a divergência que justificou a votação por maioria? Eis a questão que não se consegue sanear. Nessa senda, é necessário concluir que não se trata de hipótese do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, o que significa que há nulidade nos termos do art. 59 do mesmo diploma legal.

Mérito

Uma vez que entendo ser necessário anular o julgamento do acórdão embargado, faz-se necessário analisar o recurso ali julgado.

Conforme o relatório, o Recurso Voluntário versa especificamente sobre (1) a decadência do lançamento; (2) a natureza da rubrica que compõe o auto de infração. Nesse caminho, impende analisar cada um individualmente.

Da decadência

Argumenta a Recorrente que o lançamento não pode subsistir porquanto o crédito tributário que objetiva constituir é caduco. Apesar de já ter sido reconhecida a decadência parcial, reitera a Contribuinte pela reforma do *decisum* de 1º grau uma vez que foi aplicada a regra do art. 173, I, quando deveria ter sido aplicada a norma do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Não houve recurso de ofício em relação à decadência já reconhecida, razão pela qual se analisa apenas a divergência quanto ao marco inicial da contagem da decadência.

Percebe-se que o acórdão da DRJ nº 02-27.991 (fls. 2.673/2.681), esclareceu que:

"A época do lançamento (12/2004) encontrava-se vigente o artigo 45 da Lei 8.212/91, que determinava que "o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos". Entretanto, em 12 de junho de 2008, o

Supremo Tribunal Federal — STF editou a Súmula Vinculante nº 8, DOU de 20/6/2008 (...)

Assim, quando ocorrer lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, como no presente caso, aplica-se o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN, (...) - fls. 2.677/2.678;

Acontece que, compulsando os autos, não restam dúvidas de que a Contribuinte vinha efetuando declarações e recolhimentos em relação às Contribuições Sociais. Em primeiro lugar, pela questão lógica de que o presente lançamento serviu para constituir crédito **complementar**, especificamente em relação à rubrica "fornecimento de combustível a gerentes e diretores". Não se discutiu a parcela já declarada pelo Contribuinte em relação às suas GFIPs e suas Folhas de Pagamento, que inclusive serviram como base para a apuração do crédito tributário. Em segundo lugar, e principalmente, porque o Contribuinte trouxe aos autos provas de pagamento das GPS's referente aos período de 01/1999 a 12/1999 (fls. 2.658/2.672).

Para que não restem dúvidas, o CARF já consolidou sua posição em Súmula, de observância obrigatória pelo Conselheiro, nos termos do art. 45, VI, do Anexo II ao RICARF:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nessa senda, uma vez que a Recorrente só foi intimada do lançamento em 29/12/2004 (fl. 1), que declarou a pagou antecipadamente créditos referentes a Contribuições Sociais Previdenciárias no período ora sob análise, faz-se necessário reconhecer a decadência o lançamento até o exercício de 11/1999.

Da natureza jurídica da rubrica

Insurge-se a Contribuinte, desde a impugnação, contra a inclusão dos valores incorridos a título de fornecimento de combustível para gerentes e diretores como salário-de-contribuição.

Retornando ao Relatório Fiscal (fls. 86/96), constata-se que a fundamentação foi assim exposta:

"3.1.1.3. A empresa Fiat Automóveis S/A, beneficia aos seus funcionários ocupantes dos cargos de Gerentes e Diretores com a cessão de um veículo de passageiros, de sua fabricação e propriedade o qual se destina a uso particular dos mesmos ou de seus dependentes habilitados, inclusive com o fornecimento de uma cota mensal de 400(quatrocentos) litros de combustíveis.

(...)

3.1.1.3.1. Da Norma e Procedimentos GE.20.1 aprovada em 01/07/90 pela Diretoria de Relações Industriais da Fiat Automóveis S/A, da qual transcreve-se alguns tópicos para melhor entendimento da sistemática do fornecimento de combustíveis aos citados dirigentes:

(...)

1.4— COTA MENSAL DE COMBUSTÍVEL

A cada Gerente sera atribuída uma cota mensal de 400 (quatrocentos) litros de combustive! para o atendimento das suas necessidades de serviço. (grifamos)

. Caso a cota mensal seja extrapolada, o Gerente deverá justificar o saldo negativo junto a Gestão da Frota Transportes até o dia 10 do mês seguinte.

. Não existindo essa justificativa no prazo estipulado, a Gestão da Frota providenciará o respectivo débito na folha de pagamento"

3.1.1.3.1.1 — Em resposta ao Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD, emitido em 04/08/2004 e com prazo para apresentação de esclarecimentos a partir do de 09/08/2004, a Fiat Automóveis S/A, tão somente apresentou à Fiscalização de Nota: 516/99, de 14 de setembro de 1999, na qual informa que, a partir do mês de Setembro/99, a cota mensal de combustível para veículos designados é de 250(duzentos e cinquenta) litros.

3.1.1.3.2 — Na análise da Norma e Procedimentos GE.20.1 e na resposta de esclarecimentos solicitadas através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD , não restou comprovado a existência de qualquer tipo de controle relacionando os serviços prestados pelos Dirigentes, nos diversos deslocamentos que pudessem caracterizar o uso exclusivo em serviço.

(...)

Dessa forma, infere-se que estando o veículo conduzido pelo Gerente ou Diretor, não existe nenhum controle explicitando se a entrada e saída do veículo, se dá em razão de execução de serviços ou uso particular, concluindo-se, portanto, que por não existir tais controles fica plenamente demonstrado o uso do veículo com o combustível fornecido para uso particular, inclusive de seus dependentes habilitados.

(...)

3.1.1.3.5 — Pela rotina contábil acima explicitada, demonstra-se de forma clara, que não ha. nenhuma participação financeira do Gerente ou Diretor com relação ao fornecimento de combustíveis dentro dos limites estabelecidos na quota mensal, arcando a empresa Fiat Automóveis S/A, com a integralidade das despesas de fornecimento.

(...)

3.1.1.4. - Na teoria econômica qualquer benefício, seja ela expresso em termos monetários ou não, agregado pelo trabalhador constitui-se em fator da remuneração de sua atuação no processo produtivo, representado pelo salário.

Para a empresa, constitui uma despesa o fornecimento de combustíveis a seus funcionários das categorias Gerentes e Diretores, para os beneficiários de tal graça, representa um ganho, pois houve sacrifício econômico de alguém para que os funcionários pudessem gozar de tal comodidade. No mundo econômico nada é gratuito. Se alguém se beneficia é porque outrem paga.

Destarte, qualquer disponibilidade (benefício) adquirida pelo empregado da empresa, desde que não seja eventual, integra a base de cálculo da contribuição para custeio da Seguridade Social incidente sobre as folhas de salários.

Considerando que a despesa do empregador converte-se em benefício econômico não eventual para seus funcionários, porquanto cuida de vantagem auferida em decorrência do trabalho, urge concluir que tal parcela configura salário utilidade e, por conseguinte, integra o salário de contribuição.

(...)

3.1.1.4.1 — Foram tomados como base da quantidade de combustível a cota mensal de 400 (quatrocentos) litros de combustive, para o período de 01/1994 a 08/1999 e de 250(duzentos e cinquenta) litros, para o período de 09/1999 a 12/2003 tendo em vista que a empresa não possui controles, registros contábeis e documentação que pudessem quantificar, mensal e individualmente, as "Requisições de Combustível" para cada Gerente e/ou Diretor.

Por sua vez, argumenta a recorrente que o art. 458 da CLT estabelece que apenas os valores pagos em contrapartida à atividade laborativa é que podem ser abarcados pelo conceito de salário. Nesse mesmo caminho, conclui que as verbas pagas para possibilitar o trabalho ou como indenização não compõem no salário-de-contribuição, sendo os casos de certas utilidades, como habitação e veículos. Isso, mesmo quando há utilização concomitante para fins particulares - tais como o uso de veículos nos fins de semana - uma vez que o benefício não é concedido como contraprestação, mas sim para viabilizar a prestação do trabalho. Enfim, inclusive baseando-se na Súmula 367 do TST, conclui que:

"Dessa forma, apresenta-se irrelevante o fato de os dirigentes da Recorrente também utilizarem os veículos durante os finais de semana. Como visto, a utilização residual dos veículos (e, por conseguinte, do combustível) no âmbito particular não converte essa concessão em remuneração indireta do funcionário." - fl. 2.722;

O que é mais, contesta a "falta de razoabilidade" da fiscalização e da decisão recorrida, uma vez que

"foi considerado para base de cálculo da contribuição todo o valor envolvido com o consumo de combustível, como se todo ele tenha sido motivado por suas atividades particulares." - fl. 2.723;

Pelo contrário, afirmou ter demonstrado que

"a) as fichas cadastrais que comprovam que quase totalidade dos dirigentes residem em Belo Horizonte, distante cerca de 35 Km do local em que se situa o estabelecimento da Recorrente (localizado em Betim); b) informações técnicas sobre o consumo de cada modelo de veículo utilizado; c) comprovação de que a empresa ocupa uma área total de 2,25 milhões de metros quadrados com dezenas de quilômetros de vias pavimentadas que são diariamente percorridas pelos dirigentes da Recorrente." - fl. 2.724;

Em suma, demonstrou que apenas no deslocamento entre a residência e o trabalho, os dirigentes consumiriam média de 140 litro/mês. Também, que a partir de 2000 a própria contribuinte passou a incluir na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias parcelas dos valores relacionados com o fornecimento de combustível, valores esses já considerados na apuração do lançamento - ainda que isso não signifique admissão de que a totalidade do combustível fornecido componha a base de cálculo.

Apresentou caso concreto de um de seus diretores: (1) forneceu 254,9 litros em junho/2000; (2) ele reside 70 Km de distância do trabalho; (3) considerando o consumo do veículo utilizado, o deslocamento residência-trabalho seria de 197,43 litros; (4) os 57,47 litros de excesso, conforme valores da época, custariam R\$ 59,15; (5) a empresa ofereceu a tributação, em relação a ele, R\$ 126,00, valor esse que foi excluído da base de cálculo. Ainda assim, o restante foi considerado como salário-de-contribuição.

Outrossim, que para a manutenção da presunção de que a integralidade dos valor incorrido com essa despesa seria de uso pessoal dos dirigentes e gerentes, seria necessário demonstrar que em nenhuma ocasião foram os veículos utilizados para o deslocamento ao trabalho, ou para atividades fora do estabelecimento, como reuniões em Belo Horizonte ou Nova Lima, onde fica a diretoria, ou ainda para o Aeroporto de Confins, cerca de 60 Km de distância de Betim.

Pois bem.

Em primeiro lugar, é importante que a autoridade lançadora fundamentou a inclusão da integralidade do combustível oferecido compunha o salário-de-contribuição, uma vez que *"qualquer benefício, seja ela expresso em termos monetários ou não, agregado pelo trabalhador constitui-se em fator da remuneração de sua atuação no processo produtivo, representado pelo salário"*.

Há que se observar que nem todo valor pago ao trabalhador é considerado salário. É o caso dos auxílios-transporte, que já são reconhecidos nesse e. CARF por meio de Súmula. Nesse sentido, não é suficiente que seja pago ou fornecido determinado valor ou benefício ao trabalhador; é necessário, isso sim, que reste demonstrada a natureza remuneratória e não de reembolso ou mesmo de indenização.

Nessa trilha, é possível compreender da fundamentação contida no lançamento também que a autoridade fiscalizadora fundamentou o lançamento em indícios de que o combustível não tinha o propósito exclusivo de permitir o trabalho, mas sim que também poderia ser utilizado para fins pessoais. Para tanto, esclareceu que a Contribuinte não foi capaz de demonstrar controle dos gastos e que, conforme as cláusulas administrativas da empresa, os veículos poderiam ser utilizados não apenas pelos gerentes e diretores mas também pelos seus dependentes.

A verdade é que o fato de que o veículo poderia ser utilizado por outras pessoas que não o trabalhador é irrelevante para o presente lançamento. Efetivamente, a presente exação não incidiu sobre a disponibilidade do veículo enquanto benefício em utilidade, mas somente sobre o fornecimento do combustível. Nesse sentido, se o trabalhador permitisse que um de seus filhos utilizasse o carro no final de semana, por exemplo, desde que ele abastecesse com recursos próprios o veículo, pouco importa para a empresa e para o lançamento.

Diferente é a questão do controle efetivo dos gastos com combustível. Isso porque tal controle serve em favor da Contribuinte, para afastar a tributação, vez que é instrumento de prova útil para se atestar a natureza dos dispêndios. Sua ausência não é elemento suficiente para a imposição da exação sobre tais valores, porém vai em desfavor da Contribuinte, a quem caberia provar que os valores não representaram contraprestação pelo serviço em utilidades.

Assim, alcança-se a situação concreta dos autos.

De um lado, a autoridade lançadora demonstrou que a Contribuinte disponibilizada - no período subsistente do lançamento (01/2000 e seguinte) uma cota de até 250 litros/mês para cada diretor e dirigente. Isso não significa que cada um deles efetivamente utilizou o limite, mas apenas que esse era o limite disponível. Caso fosse necessário mais combustível, deveria o trabalhador justificar e demonstrar a necessidade desse excedente para que a empresa os disponibilizasse.

Em primeira análise, parece realmente a vultoso o montante de combustível disponibilizado. Supondo um carro com eficiência média de 8 km/litro, essa cota limite significa 2.000 km / mês. Considerando que o trabalhador labore 22 (vinte e dois) dias por mês, então seriam aproximadamente 91 km/dia. Para uma pessoa que não utiliza o veículo como instrumento de trabalho (taxi, transportes urbanos etc.), mas apenas como meio de locomoção entre sua residência para o trabalho, é realmente uma alta quilometragem.

Porém, como registrou a Contribuinte, sua fábrica está localizada em Betim, cidade vizinha a Belo Horizonte, onde reside a maior parte de seus dirigentes. Como provas, apresentou as fichas de cadastro deles, nas quais constam informações pessoais, incluindo os endereços (fls. 1.348/1.444). Por amostragem identificou-se que o deslocamento diário residência/trabalho/residência seria de (1) 60 km para um dos trabalhadores que residia no bairro de Sion, em BH (fl. 1.352); (2) 48 km para outro trabalhador que residia no bairro de Castelo, também BH (fl. 1.362); (3) 44 km para outro, que residia no bairro de Lourdes, ainda em BH (fl. 1.391); (4) 54 km para um que residia no bairro de Belvedere, ainda em BH (fl. 1.421).

É coerente, portanto, a disponibilidade de um limite diário e geral de 90 km, especialmente quando a empresa não mantém um controle mais próximo do consumo. Com

esse limite, abarcar-se-ia a maioria dos trabalhadores, sendo que eventuais excedentes deveriam ser justificadas. Relembra-se que a disponibilidade de 250 litros era o limite, e não a regra.

Acontece que, realmente, não se identificou nos autos um controle efetivo do consumo. É possível encontrar, por exemplo, uma planilha de "Controle de Combustível" (fls. 1.568/1.639), na qual se observa o nome do trabalhador, o seu endereço, o modelo do veículo (com placa e consumo médio), além da distância entre sua residência e local de trabalho, total de quilômetros percorridos no mês, total de litros consumidos no mês. Essas são, entretanto, bastante sucintas, com apenas um punhado de dirigentes e nem todos residentes em MG, como fundamentou a Contribuinte em suas peças.

Diante desses fatos, tem razão em sua argumentação jurídica a Contribuinte, e ainda é plausível e provável a adequação das suas despesas. Contudo, a verdade é que ela não demonstrou, estreme de dúvidas, que os valores incorridos se referiam ao transporte para o trabalho, sendo possível que os dirigentes e diretores utilizassem nesse limite de 250 litros mensais uma proporção - inclusive relevante - para usos pessoais.

No que toca ao argumento de razoabilidade do lançamento, é provável, como bem argumenta a Contribuinte, que boa parte dos benefícios em combustível se destinou ao transporte. Contudo, uma vez que a autoridade lançadora fundamentou e apresentou provas suficientes para lastrear o lançamento, cabia a ela apresentar provas suficientes para contestá-lo. Se tivesse apresentado um controle efetivo dos gastos - qual a quilometragem percorrida diariamente por cada diretor/gerente - , seria possível excluir o montante comprovado. Não o fazendo, deve ser mantido o lançamento tal como feito.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, tendo sido vencido em relação à diligência, acolho os embargos com efeitos infringentes para anular o acórdão embargado e, julgando o recurso, voto por dar provimento parcial para reconhecer a decadência até o exercício de 11/1999, inclusive.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Redator designado.

Peço vênia ao ilustre Relator a divergir em parte do seu voto, haja vista que meu entendimento é contrário ao seu em relação diligência proposta.

Conforme referiu o Conselheiro Relator, a Contribuinte não foi intimada da decisão Embargada nem dos Embargos ora sob análise.

No entanto, entendo por desnecessária a diligência, pois ocorre que a contribuinte será intimada do acórdão de recurso voluntário tão logo seja encaminhado os autos a DRF de origem, não havendo amparo legal a intimação do contribuinte do acórdão de recurso voluntário previamente a análise de embargos de declaração ou, ainda, os inominados.

Esclarece-se, por oportuno, que a pauta das sessões do CARF foi publicada no Diário Oficial da União, estando a contribuinte portanto intimada do julgamento.

Desde modo, entendo por descabida a diligência, diante da ausência de previsão legal ou regimental, razão pela qual voto pela sua rejeição.

(Assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto, Redator designado

Declaração de Voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

Como já exposto pelo i. Relator, trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, a fim de sanear contradição do dispositivo, com a ementa e os votos vencido e vencedor.

Apesar da clareza de entendimento do voto do Relator em relação à sua posição pela nulidade do acórdão embargado, vejo a contradição apontada pela embargante de forma diversa.

Para entender a contradição, imperioso extrair a essência da divergência desses votos. Nesse sentido, analisando o voto vencido, verifico que o Relator à época do julgamento entendeu que após a implementação da GFIP o lançamento de contribuição previdenciária não mais é por homologação, mas por declaração, o que afastaria a decadência inscrita no art. 150, § 4º do CTN, e que a decadência a ser aplicada seria a do art. 173, inciso I, do CTN. Extraio de seu voto o seguinte trecho:

Assim, nos termos do art. 150, caput e parágrafos, do CTN, apenas encontra-se extinta pelo pagamento antecipado e correspondente homologação tácita a fração da obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado.

Dessarte, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores cujo crédito tributário correspondente não se houve por contemplado pelo recolhimento antecipado permanecem hígidas, não sofrendo qualquer influência do pagamento realizado pelo Sujeito Passivo, nos termos do §2º do art. 150 do CTN.

Nessa vertente, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias ainda não extintas pelo pagamento extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado, em atenção ao preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

Apesar de entender que ao caso se aplicaria a decadência inscrita no art. 173, inciso I, do CTN, ele se curvou à Súmula Carf nº 99, e aplicou a decadência disposta no § 4º do art. 150 do CTN, senão, vejamos:

No caso presente, o Recorrente trouxe aos autos comprovantes de recolhimento de contribuições previdenciárias referentes ao período de jan/99 a dez/99.

Nessa prumada, de acordo com o entendimento da Suprema Corte de Justiça vertido no Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 - SC, o qual transitou em julgado em 29/10/2009, assessorado pela Súmula nº 99 do CARF, tendo havido recolhimento antecipado do tributo, mesmo em montante inferior ao efetivamente devido, inexistindo demonstração de que o Sujeito Passivo tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário deve obedecer à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN.

Nessa perspectiva, diante das razões até então esplanadas, malgrado não esposar tal entendimento, este Subscritor não pode postar-se ao largo do comando imperativo inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que impõe aos Conselheiros desta Corte Administrativa a reprodução das decisões definitivas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil.

[...]

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate aos 29 dias do mês de dezembro de 2004, os efeitos o lançamento em questão alcançam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/1999, inclusive, nos termos do § 4º do art. 150 do Codex tributário.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF e do Recurso Especial nº 973.733 - SC, na data da lavratura da NFLD em debate, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência dezembro/1998, nos termos do art. 173, I do CTN, da mesma forma que já se encontrava tacitamente homologado o crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro a novembro/1999, na expressão do §4º do art. 150 do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, in fine, do Código Tributário Nacional, consoante

entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos. (Grifei).

Em sequência, aquele Relator faz uma extensa fundamentação sobre a procedência do lançamento fiscal relativo à rubrica "combustível", considerando que o conceito de remuneração para o Direito Previdenciário é mais abrangente que para o Direito Trabalhista, e por isso, todas as verbas que o segurado recebe em decorrência de seu trabalho são passíveis de incidência de contribuição previdenciária. Peço licença para transcrever os trechos que resumem seu fundamento, para entendermos em que aspecto se delineou a divergência do voto vencedor do acórdão embargado:

Voto Vencido [...]

Grassa no seio dos que operam no métier do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

[...]

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo "remuneração" esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea "a", estabelece:

[...]

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o salário, mas, sim, a "folha de salários", propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos "demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício", parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

[...]

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições

previdenciárias incidem não somente a "folha de salários", como também, sobre os "demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício".

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no § 11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

[...]

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de SALÁRIO (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

[...]

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como incentivos salariais ou como benefícios. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

[...]

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Adverta-se que o termo "remunerações" encontra-se empregado no caput do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a

contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o "total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título".

[...]

Não se deslembre que as despesas de transporte do trabalhador de casa para o trabalho e vice-versa são custeadas pelo salário do obreiro, mesmo o salário-mínimo, e não pela empresa, consoante inciso da CF/88.

Adite-se que o ganho do Beneficiário é ainda maior, na medida em que deixa de despende importâncias para cobrir despesas de manutenção, seguro, tributos, etc.

Todos esses ganhos auferidos pelos Diretores e Gerentes em utilidades inserem-se no conceito jurídico de Salário de Contribuição e, nessa qualidade, deveriam ter sido declarados nas folhas de pagamento e nas GFIP, bem como nos títulos próprios da contabilidade, como assim determina o art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Merece ser destacado que os benefícios auferidos pelos citados segurados eram obtidos com habitualidade mensal, na forma de utilidades, passando a incorporar o salário do trabalhador, conforme previsto no §11 do art. 201 da CF/1988.

Diante dos trechos transcritos, verifica-se que aquele Relator entendeu ser devida a contribuição previdenciária sobre a rubrica "combustíveis", porque distante esta da condição que a incluiria na isenção listada no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não restando demonstrado ou provado que os valores recebidos seriam provenientes de reembolso de despesas pelos gastos com combustíveis utilizados para a execução de atividades da empresa.

Voltando-me à análise do voto vencedor do acórdão embargado, entendo que, o redator designado, à época do julgamento, divergiu daquele Relator apenas na questão da abrangência do conceito remuneração, e discordou em relação à existência de um conceito de remuneração para o Direito Previdenciário e outro para o Direito Trabalhista, delineado por aquele Relator em seu voto vencido, conforme se extrai dos seguintes trechos:

Voto Vencedor [...]

Pois bem. Ao conceituar salário-de-contribuição, em seu artigo 28, a Lei nº 8.212/91, é cristalina ao incluir totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, aos empregados, bem como os ganhos habituais em forma de utilidade, in verbis:

[...]

Desta feita, de acordo a legislação previdenciária vigente, não será considerada como base de cálculo das contribuições previdenciárias as parcelas recebidas a título de vale transporte, conforme disposto na alínea "f, §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, in verbis:

[...]

Corroborando o acima exposto é válido trazer a baila o disposto no art. 5º da Lei nº 7.418/85, regulamentada pelo Decreto nº 95.247/87:

"Art. 5º. É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo Único- No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediato, da parcela correspondente, quanto tiver efetuado, por conta própria, as despesas para seu deslocamento".

[...]

Nesse diapasão, verifica-se que para a não integração de tais prestações ao salário de contribuição, estas deverão ser feitas através da entrega dos respectivos vales-transportes. Assim, apenas é justificável o pagamento em dinheiro, caso ocorra a falta de estoque para o necessário atendimento da demanda, o que não está caracterizado no presente caso, eis que o benefício em dinheiro foi feito de forma contínua durante todo o período de 04/02 a 03/04, contrariando frontalmente o disposto alhures.

A ora Recorrente ainda argumenta, com base a alínea "m" e "s" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que não integrarão o salário de contribuição os valores correspondentes a transporte, caso o empregado contratado para trabalhar resida em localidade distante do seu trabalho, que exija o deslocamento e estada, bem como o ressarcimento de despesas pelo veículo do empregado.

O raciocínio disposto acima está correto. Ocorre que, no caso em apreço, não há qualquer prova de que os valores pagos a título de "vale transporte combustível", verificados em folhas de pagamento, referiam-se ao ressarcimento de despesas. Assim, de acordo com a parte final da citada alínea "s", as despesas deverão ser devidamente comprovadas, caso contrário, integrarão o salário de contribuição.

Atendendo aos ditames do Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, fora dada oportunidade da ora Recorrente de carrear aos autos os documentos que comprovassem o alegado, contudo, os documentos trazidos a baila em nada se referem ao

ressarcimento de despesas. Pelo contrário, houve sim a juntada de milhares de fls. De documentos que não guardam qualquer pertinência com o presente lançamento. Assim, resta incontestado que as despesas pagas não incluem-se nas exceções previstas nas alíneas "m" e "s" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Por outro lado, com todo o respeito daqueles que divergem do meu posicionamento, apesar de o art. 28, da Lei nº 8.212/91 conceituar a remuneração de uma forma abrangente, a norma Celetista o faz de forma diferente em seu § 2º do art. 458, da CLT, no entanto, mesmo levando-se em consideração o disposto na Legislação Trabalhista, in casu, esta não socorre no presente caso a Recorrente.

Alicerço o meu entendimento, no fato de que admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista deve ser evitado, pois o próprio Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

[...]

Assim, mesmo utilizando-se dos conceitos da legislação trabalhista, deve ser mantido o lançamento, vez que o pagamento de vale transporte combustível em dinheiro tem natureza salarial, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses de exceção previstas no art. 458, § 2º, da CLT, sendo pacífico o entendimento dos Tribunais Superiores Pátrios acerca da matéria.

[...]

Nesse diapasão, resta clara a caracterização do salário de contribuição das contribuições sociais lançadas na presente NFLD, pois os valores pagos a título de "vale transporte" não se enquadram nas hipóteses taxativas previstas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, nem no art. 458, § 2º, da CLT e os mesmos estão em desacordo com a Lei 7.418/85. (Grifei).

Como se verifica, a divergência do voto vencedor do acórdão embargado se limitou ao aspecto do conceito de remuneração, uma vez que aquele Relator fez um extenso arrazoado para demonstrar a amplitude do conceito remuneração para fins previdenciários. Situação com a qual o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes não concordava, divergindo para, a meu ver, deixar clara a sua opinião a respeito da questão posta e justificar votos já proferidos ou a serem proferidos que tratem da matéria e confrontem com as conclusões do voto vencido do acórdão embargado, que acatou no caso sob análise.

Em resumo, as decisões estampadas nos votos foram as seguintes:

Voto Vencido	Voto vencedor
1) considerou procedente o lançamento, <u>por entender que o conceito de remuneração para o Direito Previdenciário é mais abrangente que o delineado</u>	2) considerou procedente o lançamento, por entender que a rubrica "combustível" não se enquadrava na isenção do art. § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, <u>nem</u>

pelo Direito Trabalhista, e pela rubrica "combustível" não se incluir na regra isentiva do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, sendo que o recorrente não comprovou que os valores pagos aos dirigentes eram decorrentes de reembolso por despesas com transporte.	<u>no conceito de remuneração pela Legislação Trabalhista (que deve prevalecer, inclusive para fins previdenciários)</u> , e por estar em desacordo com a Lei nº 7.418/85.
2) excluiu do crédito tributário os lançamentos até 11/1999, por aplicar a decadência inscrita no art. 173, inciso I, aos lançamentos até 11/1998 (que já tinham sido excluídos pela DRJ) e aplicar a decadência inscrita no art. 150, inciso I, por mandamento da Súmula Carf nº 99 aos lançamentos do período de 12/1998 a 11/1999.	2) Não divergiu nessa questão.

Diante do exposto, e considerando os fundamentos dos votos vencido e vencedor do acórdão embargado, entendo que o resultado do julgamento foi pela procedência do lançamento, por ser a rubrica "combustível" remuneração, e excluir do crédito tributário os lançamentos até novembro/1999, por estarem alcançados pela decadência.

Portanto, o dispositivo que melhor resume os fundamentos do voto vencido, vencedor e da ementa seria o seguinte:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar procedente o lançamento de contribuições previdenciárias sobre a rubrica paga a título de "combustível" para empregados e dirigentes da recorrente, nos termos do voto vencedor, e excluir do crédito tributário os lançamentos até a competência novembro/1999, em função da aplicação da decadência, conforme art. 173, I, do CTN, e da homologação tácita do crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Vencidos o Conselheiro Relator e a Conselheira Liege Lacroix Thomasi, apenas em relação à fundamentação da procedência do lançamento de contribuições previdenciárias sobre a rubrica paga a título de "combustível". O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará o voto divergente vencedor, na parte relativa à fundamentação da procedência do lançamento sobre a rubrica paga a título de "combustível".

Concluí por esse dispositivo, analisando os resultados das atas das sessões de julgamento do período de 09/09/2014 a 11/09/2014, da 2ªTO/3ªCÂMARA/2ªSEJUL (mesma reunião em que foi exarado o acórdão embargado), é possível ver o posicionamento de cada um dos conselheiros quanto às matérias que foram discutidas no presente processo.

Por exemplo, no Acórdão 2302-003.364, verifica-se que o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva aplica a decadência baseada no art. 173, I, mesmo nos casos em que há recolhimento; e os conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, aplicam o artigo 150 § 4º, do Código Tributário Nacional, em função da homologação tácita (existência de recolhimento). Já no acórdão embargado, vê-se que aquele Relator entendeu que ao caso teria ocorrido a decadência tanto pelo 173, I, do CTN (para as competências até 12/1998), quanto nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (para as competências até 11/1999), pela homologação tácita do crédito

tributário, o que fez o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes acompanhar o voto daquele Relator nessa parte, razão pela qual não discorreu sobre a decadência em seu voto vencedor.

A certeza de que a Conselheira Liege Lacroix Thomasi acompanhou aquele Relator quanto à fundamentação para a manutenção do lançamento, pode ser percebida por sua posição no acórdão nº 2302-003.376, exarado na sessão de 10/09/2014, na qual entende ser amplo o conceito de folha de salários (mesma linha seguida pelo Relator do acórdão embargado):

A "folha de salários" é composta por lançamentos onde constam o nome dos trabalhadores e todas as parcelas devidas a estes em decorrência do serviço executado. Assim, qualquer tipo de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais faz parte da "folha de salários", que, nos termos da Carta Política de 1988, é a base de incidência da contribuição social devida pelos empregadores.

Diante disso, entendo não haver razão para nulidade do acórdão embargado, entretanto, proponho apenas alteração no dispositivo, conforme acima escrito.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer os embargos, acolhê-los com efeitos infringentes para corrigir o dispositivo do acórdão embargado nos termos dos fundamentos dos votos proferidos naquela sessão de julgamento, devendo ter a seguinte redação:

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar procedente o lançamento de contribuições previdenciárias sobre a rubrica paga a título de "combustível" para empregados e dirigentes da recorrente, nos termos do voto vencedor, e excluir do crédito tributário os lançamentos até a competência novembro/1999, em função da aplicação da decadência, conforme art. 173, I, do CTN, e da homologação tácita do crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Vencidos o Conselheiro Relator e a Conselheira Liege Lacroix Thomasi, apenas em relação à fundamentação da procedência do lançamento de contribuições previdenciárias sobre a rubrica paga a título de "combustível". O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes fará o voto divergente vencedor, na parte relativa à fundamentação da procedência do lançamento sobre a rubrica paga a título de "combustível".

(Assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva