



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720035/2016-29
ACÓRDÃO	2201-012.396 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BP BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ALUGUEL. SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de utilidade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. MENSALIDADE ESCOLAR PAGA PARA DEPENDENTES. SÚMULA CARF nº 211.

A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.

AUXÍLIO COMBUSTÍVEL. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A verba paga sob a rubrica “auxílio combustível”, quando paga indistintamente a servidores que realizem ou não suas atividades fora da repartição e, ainda, não tendo sido comprovada, pelo contribuinte, nos autos, como utilizada em gastos efetivos de locomoção quando da realização de atividades externas, tem natureza remuneratória, devendo, assim, sofrer a incidência do Imposto sobre a Renda.

REMUNERAÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXPATRIADOS.

A base de cálculo da contribuição previdenciária, para o segurado empregado, seja brasileiro ou estrangeiro, é a remuneração. Não havendo na legislação previdenciária dispositivo que fundamente a não incidência de contribuição sobre vantagem econômica auferida em razão da relação laboral ou dos serviços prestados pelos segurados, esta deve integrar a base de cálculo das contribuições.

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O pedido de diligência que não atende aos requisitos insculpidos no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 não merece acolhimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos (substituto[a] integral), Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO**Do Auto de Infração**

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso (fls. 207/209):

Trata-se de processo datado de 27/01/2016 e levado à ciência do sujeito passivo na mesma data. De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 54/99, foram apuradas as seguintes infrações previdenciárias:

Aluguel, Condomínio e Despesas Pessoais a empregados não oferecidos à Tributação

(...)

18. *No que tange especificamente aos benefícios oferecidos aos empregados e/ou expatriados em circunstâncias específicas pela empresa, o artigo 28, parágrafo 9º, da Lei 8.212/91 não exclui, portanto, da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores relativos ao pagamento de aluguel e acessórios, de modo que, tais valores devem ser considerados para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias pela empresa.*

(...)

24. *Desta maneira, verificado nos registros contábeis (nº 331162 - Aluguéis Expatriados), bem como nos documentos de suporte (amostragem) aos lançamentos contábeis apresentados pela empresa, em anexo (ANEXO II), a habitualidade dos pagamentos, devem os referidos valores serem considerado como salário utilidade e, conseqüentemente, integrarem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

(...)

31. *Portanto, o fato imponível da contribuição previdenciária apurada ocorreu por ocasião do pagamento, no decorrer do mês, em benefício dos segurados empregados, de valor correspondente à **despesa com aluguel**, conforme registrado na contabilidade da empresa e nos recibos apresentados, por amostragem, em anexo (ANEXO II). Os valores apurados não foram declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.*

(...)

Despesas com educação e capacitação a empregados não oferecidas à tributação

33. *O Contribuinte sob auditoria fiscal também desembolsou **despesas com educação de filhos de expatriados** conforme lançamentos efetuados a débito da conta 331156 Assistência Educacional - Expa, de acordo com valores extraídos da escrituração contábil digital (item 06 deste relatório), e*

totalizados mensalmente, que serviram de base de cálculo do lançamento,
...

(...)

Outras despesas não reembolsáveis e verbas pecuniárias a empregados não oferecidas à tributação

35. A empresa autuada efetuou **despesas com título de clube**, bem como **manutenção e utensílios de imóveis locados aos expatriados** conforme lançamentos efetuados a débito da conta 331157 Títulos de clubes - Expatriados e conta 331163 Manutenção e Utensílios - Expa, de acordo com valores extraídos da escrituração contábil digital (item 06 deste relatório), e totalizados mensalmente, que serviram de base de cálculo do lançamento,
...

(...)

Despesas de viagem ou deslocamento a empregados não oferecidos à tributação

38. Foi identificado através da conta contábil nº 331134 que a empresa desembolsava valores com o pagamento de auxílio combustível e, dessa forma, foram solicitados, por amostragem, documentos de suporte aos registros contábeis (Anexo II).

(...)

40. O contribuinte informou que "O veículo era fornecido em 2011 pela BP Brasil para todos os impatriados e funcionários brasileiros que exerciam cargos considerados de confiança e tinham os seguintes níveis: G, F, E e D. Para este mesmo grupo de funcionários era fornecido também o Ticket Combustível, que tinha valores mensais fixados entre R\$ 750,00 e R\$ 1.300,00 e era creditado em cartões administrados pela empresa Ticket."

(...)

43. Foi elaborada planilha, conforme lançamentos efetuados a débito da conta 331134 Auxílio Combustível, de acordo com valores extraídos da escrituração contábil digital (item 06 deste relatório), e totalizados mensalmente, que serviram de base de cálculo do lançamento, ...

(...)

Previdência privada e complementar a empregados não oferecidos à tributação

44. O benefício desembolsado pela empresa a título de plano de previdência complementar não foi disponibilizado a todos os empregados, afastando, no caso, a incidência do art. 28, §9º, alínea "q" da Lei nº 8.212/91, in verbis:

(...)

45. A empresa foi intimada através dos TIF (08 e 11) de 30/03/2015 e 22/09/2015 a apresentar a opção pelo benefício ou termo de adesão ao plano de previdência privada de todos os trabalhadores, cuja relação dos referidos empregados seguiu anexo aos mencionados termos.

46. Contudo, o contribuinte apresentou, em resposta, apenas alguns termos de adesão de trabalhadores ao bpPrev - Sociedade de Previdência Privada. Os atos constitutivos desta sociedade fazem parte da resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal.

47. Portanto, **o fato imponível da contribuição previdenciária apurada ocorreu por ocasião do desembolso, no decorrer do mês, em benefício dos segurados empregados, de valor correspondente à despesa com plano de previdência privada complementar, conforme lançamentos contábeis registrados na conta nº 331125 Previdência Privada apurado a seguir, que não foram declarados em GFIP:**

(...)

Assim sendo, sobre os fatos geradores acima expostos, foram lançadas as contribuições previdenciárias devidas pela empresa (cota patronal), bem como a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), e as contribuições devidas às Terceiras Entidades.

Noticia ainda a Autoridade Fiscal a lavratura da competente Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, pela ocorrência, em tese, dos crimes de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A, inciso III, do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000 e crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Da Impugnação

Cientificada pessoalmente do lançamento na data de 27/01/2016 (fls. 1452/1455), a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1461/1505) na data de 26/02/2016 (fl. 1461), na qual alegou, em breve síntese, as razões tipificadas nos tópicos abaixo:

I – Preliminar: Nulidade do Auto de Infração – erro material na apuração da base de cálculo

Afirma a contribuinte acerca da nulidade do auto de infração, em razão da inconsistência da base de cálculo utilizada, o que macula a integralidade do lançamento, e viola o artigo 142, do Código Tributário Nacional.

II – Mérito

Aduz acerca da regularidade nos pagamentos realizados aos expatriados, os quais não possuem caráter remuneratório a justificar a incidência da contribuição previdenciária, e tece fundamentos específicos e individuais acerca das rubricas:

(a) Aluguéis – expatriados (registro contábil nº 331162): afirma que não possuem natureza salarial, e que foram pagas aos funcionários estrangeiros a fim de viabilizar a realização do trabalho;

(b) Assistência educacional – expatriados (registro contábil nº 331156): aduz que efetuou o pagamento de assistência educacional aos dependentes de seus empregados expatriados, o que, por sua vez, não encontra vedação na legislação, e, por conseguinte, não integram o salário de contribuição;

(c) Auxílio combustível (registro contábil nº 331134): esclarece que disponibiliza automóveis e auxílio combustível para seus empregados que exercem funções de níveis gerenciais, a fim de que possam desempenhar sua atividade laboral, e que tais verbas não possuem natureza salarial, mas sim indenizatória, de modo que não há incidência de contribuição previdenciária;

(d) Previdência privada (registro contábil nº 331125): assegura que o plano de previdência privada complementar foi disponibilizado a integralidade de seus funcionários, e que, ao menos, um funcionário de cada nível de seu plano aderiu ao plano;

(e) Manutenção e Utensílios – Expatriados (registro contábil nº 331162): afirma que os pagamentos são decorrentes das manutenções realizadas nas habitações concedidas aos funcionários expatriados, concedidas para viabilizar a consecução de seus serviços;

(f) Títulos de Clubes – Expatriados (registro contábil nº 331157): esclarece que tal verba foi paga apenas uma única vez, o que afasta a habitualidade, o que caracteriza o pagamento a título de ganhos eventuais, e afasta a incidência da contribuição previdenciária.

Ao final, argumentou que não procede o lançamento, uma vez que a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar a incidência da contribuição previdenciária sobre tais rubricas.

Em 06/06/2016 (fl. 1607), a contribuinte apresentou petição complementar à impugnação (fls. 1608/1616), e acostou novos documentos a fim de corroborar com suas alegações, para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre as rubricas objetos do lançamento (fls. 1617/2003).

Da Decisão de Primeira Instância

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP – DRJ/POR, em sessão realizada em 08/02/2017, por meio do acórdão nº 14-64.101 (fls. 2006/2025), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 2006):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil

(RFB) para fins cadastrais, devendo ser indeferido o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do advogado ou procurador.

DILAÇÃO PROBATÓRIA.

A dilação probatória fica condicionada à sua previsão legal e à sua necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora.

REMUNERAÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXPATRIADOS.

A base de cálculo da contribuição previdenciária, para o segurado empregado, seja brasileiro ou estrangeiro, é a remuneração. Não havendo na legislação previdenciária dispositivo que fundamente a não incidência de contribuição sobre vantagem econômica auferida em razão da relação laboral ou dos serviços prestados pelos segurados, esta deve integrar a base de cálculo das contribuições.

ÔNUS DA PROVA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Em busca da verdade material como elemento essencial ao julgamento, impõe-se a exigência da prova, como sendo a soma dos fatos produtores da convicção do julgador. Assim, no processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar, recai o ônus da prova a quem dela se aproveita. Se o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificada do resultado do julgamento em primeira instância na data de 02/03/2017, conforme rastreio de objetos (fls. 2132/2133), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2029/2069) na data de 30/03/2017 (fl. 2027), com novos documentos (fls. 2094/2129) no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Pugnou, ainda, pela **conversão do julgamento em diligência**, a fim de que se constate a alegação de erro na base de cálculo do lançamento.

Em 28/03/2018 (fl. 2136), a recorrente apresentou petição (fls. 2138/2144), complementando suas razões recursais, e pugnou pela aplicação do §2º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que define as importâncias que não integram a

remuneração do empregado, as quais incluem as rubricas consideradas pela fiscalização no auto de infração objeto deste processo. Pugnou, ao final, pelo cancelamento do lançamento.

Novamente, em 21/07/2020 (fl. 2145), a recorrente apresentou nova petição (fls. 2147/2151), a fim de que seja aplicada a solução de consulta COSIT nº 313/2019, para que seja afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-combustível aos seus empregados.

Por fim, em 13/10/2025 (fl. 2158), a recorrente apresentou mais uma petição (fls. 2160/2166), a fim de aditar suas razões recursais, especialmente no que tange aos pagamentos efetuados a título de previdência privada, e apresentou Relatório Anual do Fundo de Pensão (fls. 2167/2195), que demonstra que a contribuição destinada à cobertura de parte do custo de administração do fundo previdenciário (taxa de administração) equivale ao montante de 1,99% sobre o valor da folha de pagamentos da Recorrente, e que não possuem natureza remuneratória, e, portanto, não integram o salário-de-contribuição.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – a Recorrente foi intimada da decisão recorrida em 02/03/2017 (fls. 2132/2133) e apresentou recurso em 30/03/2017 (fl. 2027) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Auto de Infração

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do auto de infração em razão da inconsistência da base de cálculo utilizada, o que macula a integralidade do lançamento, e viola o artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Em que pese as razões expostas pela Recorrente, não comportam acolhimento.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de contribuições previdenciárias não recolhidas encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A Recorrente foi cientificada dos autos de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Observa-se, ainda, que no relatório fiscal (fls. 71/84), constam os lançamentos contábeis relativos à “manutenção e utensílios” que serviram de base para o levantamento “outras despesas não reembolsáveis e verbas pecuniárias a empregados não oferecidas à tributação”, bem como os lançamentos contábeis da conta “auxílio combustível” que serviram de base para o levantamento “despesas de viagem ou deslocamento a empregados não oferecidos à tributação” às fls. 85/90.

Assim, embora a recorrente tenha alegado que a fiscalização desconsiderou os lançamentos contábeis a crédito, como estornos, reversões, das aludidas rubricas, tendo confeccionado planilha com os valores que entende devidos, não apresentou em sua impugnação, tampouco no Recurso Voluntário, os alegados registros contábeis de estornos, reversões e muito menos os documentos contábeis que embasam tais registros.

Nesse sentido, o Fisco se desincumbiu de seu ônus probatório, e caberia à contribuinte apresentar argumentos pormenorizados dos atos modificativos ou extintivos do direito do Fisco, e não apenas alegações genéricas e desprovidas de provas que as corroborem, de modo que houve o descumprimento do preceito legal previsto no artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A mera discordância da recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo da

recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

Do mérito

O artigo 28 da Lei nº 8.212/91 determina que são salários contribuição os valores que uma vez pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados obrigatórios, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, determinam a ocorrência do fato gerador, do qual decorre a formação de crédito a favor da Seguridade Social, em contrapartida, de débito para o contribuinte, com a referida transcrição:

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.

O §9º do mesmo dispositivo legal traz expressamente quais verbas pagas pelo empregador que não integram o salário-de-contribuição:

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

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

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

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

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

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

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

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Vide Medida Provisória nº 1.116, de 2022)

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

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

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

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

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

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

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

z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018)

Nesse sentido, passa-se a análise individual de cada verba considerada pela autoridade fiscal como integrante do salário-de-contribuição, e as alegações tecidas pela Recorrente a fim de afastá-las da respectiva base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas.

(a) Aluguéis – expatriados (registro contábil nº 331162)

Afirma a Recorrente que tais valores não possuem natureza salarial, e que foram pagas aos funcionários estrangeiros a fim de viabilizar a realização do trabalho, e, portanto, não devem integrar o salário-de-contribuição.

Sobre este item, assim se manifestou a DRJ (fls. 2018/2019):

E, quanto aos aluguéis pagos aos expatriados, seja diretamente ou apartamentos alugados em nome da empresa, não há que se falar que trata-se de verba para o trabalho, mas sim pelo trabalho posto que foi paga em um grande centro urbano (Rio de Janeiro), onde a oferta e a facilidade de moradia e transporte são indiscutíveis.

Quanto à temporalidade alegada pela impugnante, ou sua não habitualidade, tem-se que a necessária habitualidade dos pagamentos referidos diz menos com a frequência pela qual são realizados e mais com a segurança de que, ocorrido determinado evento, ele se realizará.

(...)

A Súmula nº 367 do Tribunal Superior do Trabalho-TST mencionada pela Autuada aplica-se às relações trabalhistas, ou seja, ao conceito de salário definido pela Consolidação das Leis do Trabalho-CLT que difere da remuneração previdenciária conforme já dito.

Portanto, considerando ainda que as verbas pagas a título de aluguel aos expatriados não estão enquadradas entre aquelas que não integram o salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições previdenciárias) definidas exclusivamente pelo § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, tem-se que fez por bem o Auditor Fiscal ao considerar tais verbas como fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas.

Pois bem. O art. 458 §2º da CLT, descreve as verbas fornecidas aos empregados que não possuem natureza salarial. Senão vejamos:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com

bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VIII - o valor correspondente ao vale-cultura.

O pagamento dos aluguéis, bem como despesas diversas, avençado no presente caso, nada mais representa do que um ganho indireto, cujo custo seria arcado pelo próprio trabalhador caso a empresa não o fizesse.

Isso porque, ao considerar o salário indireto uma parte da remuneração do empregado, o legislador supõe que tal prestação, se fosse obtida pelo trabalhador pelas vias regulares, implicaria na retirada de valores de seu salário para tal aquisição. Como recebe de seu empregador, torna-se desnecessário o gasto salarial indicado, o que representa o verdadeiro acréscimo patrimonial mensal.

Portanto, os "aluguéis" não são indispensáveis à execução do trabalho, não representando contraprestação necessária ao exercício laboral, como por exemplo um uniforme, ou mesmo uma casa para um caseiro de uma chácara, instrumentos esses indispensáveis para o exercício da profissão, mas apenas ganhos auferidos pelos trabalhadores.

Assim, neste ponto, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

(b) Assistência educacional – expatriados (registro contábil nº 331156)

A Recorrente aduz que efetuou o pagamento de assistência educacional aos dependentes de seus empregados expatriados, o que, por sua vez, não encontra vedação na legislação, e, por conseguinte, não integram o salário de contribuição.

Sobre este item, assim se manifestou a DRJ (fl. 2020):

Portanto, tem-se que quanto às verbas educacionais excepcionou a legislação previdenciária, à época dos fatos geradores lançados, os valores a título de educação básica da Lei nº 9.394/96 e cursos de capacitação e qualificação profissionais pagos aos empregados e dirigentes, não estando enquadrados os valores de assistência educacional pagos aos dependentes dos empregados, fazendo por bem, por conseguinte, o lançamento pela Autoridade Fiscal das despesas com educação de filhos de expatriados no período de 01 a 05/2011.

Conforme dito anteriormente, o direito previdenciário é dotado de autonomia, porém há forte vinculação com outros ramos do direito e, por isso, sofre diversas influências. De um lado, a concepção de remuneração para definir a base de cálculo da contribuição previdenciária das empresas relativamente aos segurados empregados tem sua viga mestre de compreensão a partir dos preceitos contidos na área trabalhista (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991). Por outra parte, a quantificação da base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados empregados é realizada com fundamento em um conceito exclusivo previdenciário, qual seja o denominado salário-de-contribuição. Na essência, a delimitação do salário-de-contribuição equivale à remuneração paga, creditada ou devida ao trabalhador (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

O art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) define a remuneração como gênero, em que o salário é espécie. No artigo seguinte, além do salário pago em dinheiro, resta autorizado o pagamento ao empregado na forma de utilidades, denominado de salário-utilidade, mediante fornecimento de bens ou serviços.

Nem toda utilidade assume a natureza salarial. Para fins da inclusão no conceito de salário e, por conseguinte, no âmbito da remuneração do trabalhador, **é fundamental examinar se o fornecimento da utilidade tem por objetivo a retribuição pelo trabalho**. Vale dizer, se há um caráter contraprestativo no fornecimento da utilidade.

Ainda que contenha inegável valor econômico, **a capacitação do trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Não se destina a retribuir o trabalho efetivo, sendo uma verba empregada “para o trabalho”, e “não pelo trabalho”**.

Diferentemente, entendo, é o desconto ou custeio de mensalidade escolar vinculada aos serviços educacionais voltados ao ensino fundamental e médio de filhos e demais dependentes dos funcionários da empresa. Esse tipo de concessão advém apenas da relação de

trabalho e tem por finalidade precípua acrescentar vantagem contraprestativa ao trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, configurando clara remuneração indireta, na medida em que a utilidade é fornecida "pelo trabalho", e não "para o trabalho".

Em que pese os laços existentes entre legislação previdenciária e preceitos trabalhistas, os princípios basilares tributários, tais como legalidade e tipicidade, cuja aplicação é obrigatória ao custeio das prestações securitárias, impõem observar as regras matrizes de incidência e as hipóteses de exclusão tributária nas relações entre Fisco e contribuintes, entre outros aspectos. Para fins de base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, o legislador tributário elegeu as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Em harmonia com o conceito de remuneração "para o trabalho", os dispêndios com a educação e capacitação do trabalhador escapam à tributação, muito embora o legislador subordine a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária ao atendimento de certas condições fáticas. Por outro lado, a extensão aos gastos com educação de familiar depende da expressa previsão na lei tributária, dado o caráter de remuneração "pelo trabalho".

A Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, trouxe nova redação para a alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, passando a excluir, de forma expressa, da incidência da contribuição previdenciária o plano educacional ou a bolsa de estudo relacionada à educação básica dos dependentes dos trabalhadores:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

(...)

Tal alteração legislativa não teve caráter interpretativo, tampouco dispõe sobre aplicação de penalidade. Em consequência, seus efeitos são prospectivos, para o futuro, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Neste caso, ainda, aplicável a Súmula CARF nº 2011, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 211

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A contribuição previdenciária incide sobre as importâncias pagas aos segurados empregados a título de auxílio-educação, bolsas de estudo e congêneres, concedidos a seus dependentes antes da vigência da Lei nº 12.513/2011.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.026; 9202-010.179; 9202-011.040.

É dizer, portanto, que a novel redação não é aplicável ao presente lançamento, posto que posterior à ocorrência dos fatos geradores. A modificação legislativa não representa uma simples interpretação autêntica, quando ausente a inovação do ordenamento jurídico. Em suma, tendo em conta os fatos geradores envolvidos no lançamento, correspondentes ao período de 01/2011 a 12/2011, não merece reforma a decisão de piso que manteve o lançamento tributário.

(c) Auxílio combustível (registro contábil nº 331134)

A Recorrente elucida que disponibiliza automóveis e auxílio combustível para seus empregados que exercem funções de níveis gerenciais, a fim de que possam desempenhar sua atividade laboral, e que tais verbas não possuem natureza salarial, mas sim indenizatória, de modo que não há incidência de contribuição previdenciária.

Sobre este item, assim se manifestou a DRJ (fl. 2020/2021):

No entanto, conforme Relatório Fiscal à fl. 85:

39. Por derradeiro, a empresa foi intimada através do TIF (9) datado de 16/04/2015 a detalhar o benefício de veículo e combustível oferecido pela empresa destinado aos trabalhadores, relacionando os respectivos empregados que foram beneficiados.

40. O contribuinte informou que “O veículo era fornecido em 2011 pela BP Brasil para todos os impatriados e funcionários brasileiros que exerciam cargos considerados de confiança e tinham os seguintes níveis: G, F, E e D. Para este mesmo grupo de funcionários era fornecido também o Ticket Combustível, que tinha valores mensais fixados entre R\$ 750,00 e R\$ 1.300,00 e era creditado em cartões administrados pela empresa Ticket.”

41. A empresa também foi intimada através do TIF (11) de 22/09/2015 a detalhar o benefício de auxílio combustível oferecido pela empresa destinado aos trabalhadores, relacionando individualizadamente os respectivos empregados que foram beneficiados e respectivos valores

mensais. Contudo, apenas ratificou resposta já encaminhada, onde apenas constava a lista nominal dos funcionários beneficiados.

Portanto, instada a se manifestar sobre a verba paga a título de auxílio combustível, a empresa se limitou a informar que os veículos eram fornecidos somente a expatriados e funcionários brasileiros que exerciam cargos de confiança em determinados níveis, os quais recebiam tickets combustíveis em valores mensais fixados creditados em cartões administrados pela empresa Ticket.

Assim sendo, tem-se que a empresa não logrou comprovar, nem durante a ação fiscal (apesar de devidamente intimada para tanto) e nem na peça impugnatória que os valores a título de auxílio combustível foram pagos para ressarcir despesas de deslocamento do segurado em função do trabalho executado, ou seja, para o trabalho. **Reforça-se ainda o caráter não ressarcitório ou indenizatório de tais verbas o fato de que as mesmas foram pagas em forma de tickets em valores mensais fixados entre R\$ 750,00 e R\$ 1.300,00, conforme admitido pela empresa.**

Para contrapor os fundamentos do acórdão de piso, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente apresenta tabela contendo a lista dos beneficiários com auxílio-combustível (fl. 2095, fls. 2127/2129), acompanhada das Notas Fiscais, emitidas pela empresa Ticket Serviços S.A. (fls. 2096/2126).

Primeiramente, destaco que os documentos apresentados podem ser na espécie conhecida com relativização da preclusão de sua juntada, com base no disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e §4º, uma vez que visa à complementação dos argumentos e provas já expostos em sede impugnatória, bem como utilizados para contrapor os fundamentos expostos na decisão de piso.

Nesse sentido, por meio dos documentos apresentados junto ao Recurso Voluntário (fls. 2095/2129), especialmente no que tange a lista dos empregados que foram beneficiados com “auxílio combustível” (fls. 2127/2129), verifica-se que foram pagos em **valores mensais fixos**, que variam entre R\$ 750,00 e R\$ 1.300,00, e não constituem ressarcimento de valores decorrentes da utilização de veículos próprios, estes sim possuem natureza indenizatória e não compõe o salário-de-contribuição.

Diante disso, não merece acolhimento os fundamentos expostos pela Recorrente, e não há reparos a serem feitos na decisão de piso, devendo ser mantido o lançamento.

(d) Previdência privada (registro contábil nº 331125):

A Recorrente assegura que o plano de previdência privada complementar foi disponibilizado a integralidade de seus funcionários, e que, ao menos, um funcionário de cada nível de seu plano aderiu ao plano, de modo que tais valores não possuem natureza remuneratória, e, portanto, não integram o salário-de-contribuição.

Sobre este ponto, assim encontra-se fundamentada a decisão de piso (fls. 2021/2022):

Também não merecem prevalecer as alegações da impugnante no tocante às verbas pagas a título de previdência privada. Isto porque a alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece como parcela não integrante do salário-de-contribuição os valores das contribuições pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade dos seus empregados e dirigentes.

Consoante o Relatório Fiscal à fl. 91, durante a ação fiscal:

45. A empresa foi intimada através dos TIF (08 e 11) de 30/03/2015 e 22/09/2015 a apresentar a opção pelo benefício ou termo de adesão ao plano de previdência privada de todos os trabalhadores, cuja relação dos referidos empregados seguiu anexo aos mencionados termos.

46. Contudo, o contribuinte apresentou, em resposta, apenas alguns termos de adesão de trabalhadores ao bpPrev - Sociedade de Previdência Privada. Os atos constitutivos desta sociedade fazem parte da resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Na peça impugnatória, a empresa apenas informou a juntada, em momento oportuno, da comprovação de que pelo menos um funcionário de cada nível de seu plano de carreira possuía o referido plano, porém, como já dito, nos termos do artigo 7º, § 1º da Portaria RFB 10.875/2007 e artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, os documentos devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito da impugnante de fazê-lo em outro momento processual, a menos que se demonstrasse a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; fosse referente a fato ou a direito superveniente ou destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo que nenhuma dessas situações restou demonstrada.

Assim, considerando que o § 10 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 dispõe que as parcelas previstas no § 9º do citado artigo como não integrantes do salário-de-contribuição quando forem pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente integrarão o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, tem-se que, por conseguinte, fez por bem o Auditor Fiscal ao lançar os valores pagos pela empresa correspondentes às despesas com planos de previdência privada complementar, uma vez que não ficou comprovado pela empresa o atendimento aos requisitos da lei, nem durante a ação fiscal nem no prazo legal da impugnação, não tendo a mesma apresentado documentos comprobatórios de que tais planos estavam disponíveis à totalidade dos seus empregados e dirigentes.

Nesse sentido, observa-se que o fundamento para incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de previdência privada foi a ausência de disponibilização do plano à totalidade dos funcionários/empregados.

A Recorrente, por meio de petição apresentado após a interposição do Recurso Voluntário (fls. 2160/2166), informou que os valores lançados na conta contábil nº 331125 referem-se à taxa de administração, cobrada no valor de 1,99% da folha salarial, que tem natureza de despesa operacional do patrocinador, vinculada à gestão, administração e manutenção do próprio plano e do fundo de investimento subjacente, e por isso, não se enquadram no conceito legal de remuneração.

Para corroborar com suas alegações, apresentou o relatório anual, exercício de 2009 (fls. 2167/2195), o qual foi expedido em 26/05/2010, conforme pode ser observado no próprio documento acostado pela Recorrente.

Ocorre que tais argumentos e provas foram apresentados apenas e tão somente quando da interposição do Recurso Voluntário, não constituem os fundamentos do lançamento, sequer foram objetos de análise pela fiscalização, tampouco pela DRJ, de modo que constituem inovação recursal, e não serão analisados por esta instância julgadora, sob pena de supressão de instâncias.

Saliento, ainda, que por meio das provas documentais anexas aos presentes autos, ainda que apresentadas de forma extemporânea, especialmente o Plano de Previdência Privada de Contribuição Definitiva (fls. 1964/2003), e o relatório anual (fls. 2167/2195), a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório (artigo 373, CPC), a fim de desconstituir os fundamentos do lançamento, no que concerne à disponibilização do plano de previdência privada à integralidade dos seus empregados, tal como exige a legislação.

Assim, não merece reparos a decisão de piso, tampouco o lançamento.

(e) Manutenção e Utensílios – Expatriados (registro contábil nº 331162) e Títulos de Clubes – Expatriados (registro contábil nº 331157)

A Recorrente afirma que tais pagamentos são decorrentes das manutenções realizadas nas habitações concedidas aos funcionários expatriados, concedidas para viabilizar a consecução dos serviços para os quais foram contratados, e defende o caráter indenizatório de tais verbas, de modo que não devem compor o salário-de-contribuição.

Por fim, no que tange ao pagamento sob a rubrica denominada “títulos de clubes” a Recorrente esclarece que tal verba foi paga apenas uma única vez, o que afasta a habitualidade, requisito essencial para tipificar como remuneração, o que caracteriza o pagamento a título de ganhos eventuais, e afasta a incidência da contribuição previdenciária.

Nestes pontos, concordo com os fundamentos expostos na decisão de piso, e os adoto como razões de decidir, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 2022/2024):

A impugnante alega que as verbas pagas a título de manutenção e utensílios foram despendidas para a manutenção da habitação aos funcionários expatriados, para viabilizar a realização das atividades para as quais foram contratados, sendo

que a maior parte dos valores contabilizados nessa conta contábil está relacionada ao anexo contrato com a empresa Organizans Assessoria S/C Ltda, responsável pelo gerenciamento de residências e apart hotéis, com o intuito de manter os apartamentos alugados em nome da empresa autuada, defendendo o seu caráter indenizatório.

Ocorre que, conforme planilha elaborada pela Autoridade Fiscal com os lançamentos contábeis (conta “Manutenção e Utensílios – Expa”) que deram origem ao levantamento em questão, fls. 71/84, tratam-se de despesas pagas pela empresa na manutenção e conservação dos imóveis, como serviços de alarme residencial, fornecimento de gás, pagamento de energia elétrica, fornecimento de TV por assinatura, eletrodomésticos e respectivos serviços de instalação e manutenção, despesas domésticas, entre outras. Assim, na mesma linha de raciocínio do pagamento de aluguéis pela empresa, não há que se contestar que houve o aumento patrimonial dos expatriados caracterizado pelo pagamento de diversas despesas em benefício desses empregados, visto que se a Impugnante não o fizesse, os segurados desembolsariam recursos financeiros para custear tais despesas.

O salário indireto caracteriza-se por ser o aferimento de vantagens indiretas pelos empregados através da liquidação de suas despesas ou custos pessoais, e/ou de seus dependentes, recebimento de utilidades decorrentes do uso de bens da empresa em atividades particulares, ou mesmo pela aquisição de bens patrimoniais, recebidos gratuitamente ou em condição mais vantajosa que terceiros que não tem relação de trabalho, ou ainda cujos pagamentos da aquisição são arcados diretamente pelo empregador ou ressarcidos, visando o aumento indireto da remuneração pelos serviços prestados, negociados individualmente pela contraprestação do trabalho.

Decorre principalmente da integração indireta ao patrimônio particular da vantagem auferida, correspondendo ao montante que a empresa desembolsou a seu favor, ou deixou de descontar do segurado empregado da obrigação pessoal assumida, a qual deveria ser quitada com a sua remuneração tributável efetivamente contabilizada em contas de despesas, que representariam seus rendimentos totais auferidos no mês, e deveriam ser declarados ao FISCO através da apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

Assim, o salário indireto é comumente encontrado na satisfação de despesas particulares dos empregados no fornecimento gratuito de bens e utilidades em benefício particular dos mesmos e/ou dependentes os quais deveriam ter como origem a sua remuneração paga, devida ou creditada no mês, tal qual as despesas pagas pela empresa a título de manutenção e utensílios aos expatriados, as quais, por conseguinte foram pagas pelo trabalho e não para o trabalho, não havendo que se falar em seu caráter indenizatório como alegado

pela Autuada, não estando entre as verbas excluídas do conceito de salário-de-contribuição previstas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91.

O mesmo raciocínio se dá quanto aos títulos de clube pagos pela empresa aos expatriados. A impugnante alega que tal título foi pago uma única vez, o que afasta qualquer habitualidade que se possa conferir a tal valor. No entanto, a necessária habitualidade dos pagamentos referidos diz menos com a frequência pela qual são realizados e mais com a segurança de que, ocorrido determinado evento, ele se realizará. E ainda, segundo lecionam Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino, in Salário-de-Contribuição – A base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados (Ed. Jus Podium, 2ª edição, Salvador, 2010, pg. 152):

(...) o que é relevante para o enquadramento de uma parcela como tributável ou não é a sua natureza jurídica e o motivo a que ela se propõe, independentemente, da sua periodicidade de pagamento: se esta se destina a retribuir o trabalho, teremos rubrica remuneratória, havendo a correspondente incidência; se paga sem qualquer vinculação à atividade desenvolvida, teremos parcela não sujeita à tributação previdenciária. Apenas haverá exceção a esta regra, na hipótese de a parcela ser expressamente desvinculada do salário por força de Lei. (grifos nossos)

A impugnante também alega que a importância recebida a título ganhos eventuais está excluída da definição de salário contribuição por força da disposição contida no artigo 28, § 9º, alínea "e", 7, da Lei nº 8.212/1991. No entanto, tal alegação não procede posto que a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa, nunca presumida, sendo que a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social somente pode ser feita por meio de lei.

O parágrafo 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, conforme já dito, prescreve de forma taxativa as hipóteses que não integram o salário de contribuição, colocando a expressão “exclusivamente”. Em relação à sua alínea “e”, item 7, este é claro ao dispor sobre em que condições o abono e os ganhos eventuais não integram o salário-de-contribuição:

Art. 28 (...).

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

(...).

e) as importâncias: (alterado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

Há que se considerar que o parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 é uma norma isentiva, cuja interpretação não permite incluir nela situações ou pessoas

que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada nos termos do art. 111, II do CTN, pois do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas ou analógicas.

Assim, para que os ganhos eventuais e abonos sejam excluídos do conceito de salário de contribuição para fins previdenciários, devem estar expressamente desvinculados do salário por disposição de lei, que não é o caso do pagamento de títulos de clube pela empresa aos segurados expatriados, portanto, há que ser mantido o presente lançamento.

Do pedido de dilação probatória

A Recorrente, ao final, pugnou, ainda, pela conversão do julgamento em diligência, a fim de que se constate a alegação de erro na base de cálculo do lançamento.

Acerca dos pedidos de diligência e de juntada posterior de documentos, bem como seus efeitos, assim dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Nesse sentido, o deferimento do pedido de diligência pressupõe o cumprimento dos requisitos do inciso IV do supracitado dispositivo legal, sob pena de ser considerado não formulado o pedido, nos termos do § 1º do artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972.

A recorrente deveria ter apresentado toda a documentação comprobatória do seu direito, mais precisamente, os créditos utilizados para a compensação tributária, quando das intimações fiscais, bem como da apresentação da Impugnação e interposição do Recurso Voluntário, e assim não o fez.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, não se configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destarte, tendo em vista que a recorrente não demonstrou a presença dos requisitos insculpidos no artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, o pedido de dilação probatória, com a conversão do julgamento em diligência, não comporta deferimento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, **NEGAR-LHE** provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas