



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 10872.720061/2016-57 |
| ACÓRDÃO | 1001-003.677 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 23 de janeiro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | BP BRASIL LTDA. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA. GROSS-UP. MATÉRIA DE MÉRITO.

Conforme o art. 59 do Decreto 70.235/1972, somente são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou que tenham violado o direito de defesa. Inexistentes tais circunstâncias, é descabida a tese de nulidade.

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. DUPLICIDADE DE DESPESAS COM PREVIDÊNCIA E AUXÍLIO COMBUSTÍVEL. DUPLICIDADE JÁ AFASTADA PELO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO. CORREÇÃO DE ERRO DE FATO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Inexistindo questionamento sobre a competência da autoridade fiscal e da instância a quo, bem como inexistindo prejuízo ao direito de defesa, é incabível falar-se em nulidade. Ademais, a correção de erros de fato é da natureza do próprio processo administrativo, conforme prevê o art. 145, I, do CTN, que expressamente determina que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. DESCABIMENTO.

Inexistindo prova da existência das circunstâncias previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972, bem como inexistindo outras circunstâncias excepcionais, deve ser indeferido o protesto genérico de juntada posterior de provas.

GROSS-UP. NECESSIDADE DE ASSUNÇÃO DO ÔNUS PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA. REAJUSTAMENTO INDEVIDO DA BASE DE CÁLCULO.

Para que o reajustamento da base de cálculo seja autorizado há que se comprovar que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido pelo beneficiário, isto é, que a fonte pagadora concordou em arcar com tal despesa.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA. MULTA E JUROS. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa e dos juros pela falta de retenção ou de recolhimento, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA. ALUGUÉIS, MANUTENÇÃO E UTENSÍLIOS. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Os benefícios fornecidos, como o pagamento de aluguel e despesas acessórias, que sejam contínuos e estejam diretamente relacionados à manutenção das condições de vida do trabalhador expatriado, não caracterizando uma despesa eventual, mas sim uma vantagem oferecida em caráter permanente, são remuneratórios e devem ser submetidos à retenção do imposto de renda na fonte.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA. ASSISTÊNCIA EDUCACIONAL EM FAVOR DE FILHOS DE EXPATRIADOS. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO.

Com a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou a redação da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, os planos educacionais ou bolsas de estudo que visam à educação básica dos dependentes dos empregados não caracterizam pagamento de remuneração, sendo inexigível a retenção do imposto de renda na fonte a partir da entrada em vigor da referida lei.

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA. TÍTULO DE CLUBE. GANHO EVENTUAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Conforme o tema 20 da Repercussão Geral (RE 565160/SC), o Supremo Tribunal Federal decidiu que a contribuição social a cargo do empregador incide sobre os ganhos habituais do empregado, tanto antes quanto após a Emenda Constitucional 20/1998. A decisão da Suprema Corte afastou a incidência de contribuições apenas sobre ganhos eventuais, interpretando que a expressão "folha de salários", prevista na Constituição, refere-se aos ganhos habituais. Dessa forma, os ganhos habituais do empregado são incorporados ao salário para fins de contribuição previdenciária, conforme

o art. 201, § 11, da Constituição, ao passo que os ganhos eventuais não representam remuneração e não estão sujeitos, pois, à retenção do imposto de renda.

IMPOSTO DE RENDA EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. IDENTIFICAÇÃO DA CAUSA E DOS BENEFICIÁRIOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Descabido o lançamento do IRRF constituído com base no artigo 675 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, quando comprovadas a causa e os beneficiários dos pagamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (Presidente) e Márcio Avito Ribeiro Faria que negavam provimento. Apresentou declaração de voto a conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Jose Anchieta de Sousa, Marcio Avito Ribeiro Faria e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 14-70.312 proferido pela 1ª Turma da DRJ/RPO, que julgou a Impugnação Procedente em Parte.

O presente processo trata de autos de infração lavrados em 14/03/2016, contra o contribuinte mencionado, referentes à multa isolada e juros isolados pela falta de recolhimento da retenção na fonte, nos valores de R\$ 230.085,30 e R\$ 28.292,12, respectivamente, além do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no valor de R\$ 916.736,11, acrescido de juros de mora à taxa SELIC e multa de ofício de 75%, formalizando o crédito tributário de R\$ 2.289.545,44.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 15 a 58), a presente autuação decorre da ausência de recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados, além de multa de ofício e juros de mora pelo não cumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto. As infrações referem-se ao ano-calendário de 2011.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, constatou-se que a empresa realizou desembolsos relativos a: **a) auxílio-combustível, b) previdência privada e c) gastos com expatriados, os quais se subdividem em i) aluguéis de imóveis usados para acomodar expatriados, ii) manutenção e aquisição de utensílios para esses imóveis alugados, iii) assistência educacional dos filhos de expatriados e iv) títulos de clube.** Todas essas despesas integram a remuneração dos trabalhadores da autuada e estão sujeitas à tributação do imposto de renda na fonte, conforme o art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

A remuneração considerada como salário indireto, que constitui a base de cálculo da presente autuação, também foi usada como base de cálculo nos Autos de Infração constantes dos processos administrativos nº 10872.720035/2016-29 e 10872.720036/2016-73, nos quais foram apuradas as contribuições previdenciárias e as contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE).

Conforme o art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o salário-contribuição corresponde à totalidade dos rendimentos destinados a remunerar o trabalho, incluindo ganhos habituais sob a forma de utilidades. O conceito de remuneração, descrito na legislação trabalhista no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), deve ser interpretado de maneira ampla, abrangendo salários, ordenados, vencimentos, entre outros.

Segundo a autoridade fiscal, está consolidado na doutrina e jurisprudência que os salários-utilidade na forma de habitação fornecida pelo empregador ao empregado, quando não essenciais para a execução do trabalho, possuem natureza salarial, conforme entendimento contrário à Súmula 367, I, do Tribunal Superior do Trabalho (TST). O desembolso realizado pela

empresa não é necessário ao desempenho da atividade, ao contrário de outras utilidades listadas no art. 458, §2º, da CLT.

Para apoiar o entendimento de que os aluguéis residenciais configuram salários-utilidade quando fornecidos habitualmente pelo empregador ao empregado em um grande centro urbano, com caráter retributivo, a autoridade fiscal cita as lições da Profa. Alice Monteiro de Barros e do Prof. Maurício Godinho Delgado.

De acordo com o Relatório Fiscal, "o campo de incidência da exação é delimitado pelo conceito de remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado." Qualquer valor em pecúnia ou utilidade pago a uma pessoa física em razão de trabalho executado, serviço prestado ou simplesmente por ter ficado à disposição do empregador está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Os conceitos de salário e remuneração, segundo a autoridade fiscal, não se confundem. O salário refere-se à contraprestação pelo serviço prestado, pago diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego. A remuneração é um conceito mais amplo, abrangendo tanto o salário quanto outros componentes, como gorjetas, que são pagas por terceiros.

O §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 lista verbas de natureza claramente indenizatória ou assistencial, sobre as quais não incide contribuição previdenciária.

Os benefícios oferecidos pela empresa a empregados ou expatriados em circunstâncias específicas, como os valores relacionados a aluguel e acessórios, não são abrangidos pelo dispositivo acima mencionado e, portanto, devem ser considerados para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal constatou que a empresa fiscalizada desembolsou despesas relacionadas à educação dos filhos de expatriados, que também devem ser consideradas como salários. Da mesma forma, despesas com títulos de clube e manutenção e utensílios em imóveis alugados para expatriados devem ser tratadas como parte da remuneração, estando sujeitas à tributação na fonte.

A fiscalização também verificou que a empresa fiscalizada não individualizou os beneficiários efetivos do auxílio-combustível. Assim, com base no art. 675 do RIR, foi realizada a tributação exclusiva na fonte sobre esses valores, com o reajuste do rendimento bruto, conforme previsto no §1º do artigo mencionado e na Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001.

As despesas com previdência complementar e parte dos gastos com expatriados relacionados ao aluguel, assistência educacional e manutenção e utensílios nos imóveis alugados não foram individualizadas, o que impossibilitou a identificação dos beneficiários

efetivos. Por esse motivo, essas despesas foram tributadas com os mesmos fundamentos aplicados à tributação do auxílio-combustível.

No que se refere à aplicação da multa de ofício e dos juros de mora pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto, a fiscalização baseou-se no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, que estabelece que, após a data prevista para o encerramento do período de apuração, se for verificado que o contribuinte não submeteu o rendimento à tributação, será exigida da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

Considerando que o prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, referente ao ano-calendário de 2011, encerrou-se em 30 de abril de 2012, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora. Para calcular o valor devido, **a fiscalização elaborou uma planilha que relaciona os beneficiários efetivos** e a remuneração indireta recebida por eles. Os rendimentos de todos os beneficiários listados enquadram-se na faixa de alíquota de 27,5%.

A ciência do auto de infração foi dada ao contribuinte em 16/03/2016 (fl. 1.336).

Irresignada, a empresa autuada apresentou, em 14/04/2016, através de seus advogados, a impugnação constante das fls. 1.343 a 1.383.

Preliminarmente, invocou a nulidade dos autos de infração, alegando erro material insanável nos cálculos. Argumentou que as bases de cálculo sobre as quais incidiu a multa de ofício foram reajustadas de forma indevida. Alegou que, apenas nos casos em que os beneficiários não forem identificados ou quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajuste do respectivo rendimento bruto, sobre o qual incidirá o imposto, conforme o §1º do art. 675 do RIR e o art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001.

Acrescentou a necessidade de verificar se as despesas discutidas foram ou não submetidas à tributação pelo empregado, uma vez que os beneficiários foram identificados pela fiscalização, além de se certificar da entrega das Declarações de Ajuste Anual da Pessoa Física, ano-calendário de 2011. No regime de retenção antecipada, atribui-se à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF, mas o valor final do imposto devido é determinado pelo próprio contribuinte, no momento da entrega da declaração de ajuste anual.

Citou o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, que estabelece que a responsabilidade da fonte pagadora se extingue, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento foi tributado.

Alega que a fiscalização se equivocou ao considerar em duplicidade os valores relacionados às rubricas Auxílio-Combustível e Previdência Privada. Argumenta que a base de cálculo do IRPJ e CSLL apurada pela fiscalização, no valor de R\$ 2.059.460,14, está incorreta, e que

a base de cálculo correta seria R\$ 1.285.193,08. O erro na determinação da base de cálculo, segundo a autuada, prejudica o lançamento fiscal em sua totalidade.

Acrescenta que, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), para a constituição do crédito tributário, é necessário calcular o montante correto do tributo devido. Argumenta que o lançamento em questão também infringiu os princípios que norteiam o procedimento fiscal. E, ao identificar erros materiais na apuração da base de cálculo dos tributos, os autos de infração correspondentes devem ser anulados.

Cita acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos quais é determinada a anulação de autos de infração, quando é comprovado erro material na base de cálculo do imposto lançado. Transcreve trechos de acórdãos emitidos pela Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro e de Fortaleza, que corroboram tal entendimento.

Reproduz a lição do Professor Leonardo Vizeu Figueiredo, que afirma que um crédito tributário calculado com erros em sua fórmula é totalmente insubsistente, desrespeitando a legislação e comprometendo a defesa do contribuinte, o que leva ao reconhecimento de sua nulidade.

Afasta a possibilidade de correção do lançamento, alegando que a nulidade dos requisitos do lançamento é um erro de direito.

No mérito, argumenta que os lançamentos são improcedentes, uma vez que a fiscalização considerou que os diversos pagamentos feitos aos empregados expatriados da autuada foram realizados, teoricamente, como complemento de salário. Alega que “a base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte deve englobar apenas ‘as remunerações pelo trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções’ e não os valores provenientes de ajuda de custo paga aos empregados e seus familiares pela mudança de país, treinamentos e aperfeiçoamentos”.

Esclarece que os artigos 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) definem o conceito de remuneração. Assim, é essencial que a verba sobre a qual se pretende incidir o IRRF se enquadre no conceito de remuneração definido nesses artigos. Se a legislação trabalhista não considera determinada utilidade como salário, o direito tributário não pode modificar ou aplicar esse conceito, de acordo com a vedação contida no art. 110 do CTN.

Considerando a interpretação harmônica, a definição de salário deve ser aplicada de maneira consistente nas demais legislações, como a previdenciária e a tributária, pois as regras de incidência são estruturadas com base nas definições originárias da CLT.

Salienta que os valores pagos pela impugnante aos seus empregados expatriados não estariam sujeitos à tributação pelo IRRF, uma vez que se tratam de ajudas de custo de natureza indenizatória e, portanto, não se enquadram no conceito de remuneração.

Cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e também a jurisprudência administrativa, que apoiariam esse entendimento.

Reproduz a Súmula nº 367, emitida pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST), a qual estabelece que os valores despendidos com habitação, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não possuem natureza salarial.

Invoca o §2º, inciso II, do art. 458 da CLT para argumentar que as verbas pagas ao expatriado, a título de assistência educacional para seus dependentes, estão expressamente excluídas do conceito de salário. Alega que as verbas educacionais em questão foram pagas pela impugnante por um curto período, relacionado às despesas com matrícula e mensalidades escolares dos filhos de uma empregada expatriada, o que afasta qualquer caráter habitual.

Transcreve trechos de acórdãos proferidos pelo CARF, nos quais está consagrado o entendimento de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-educação.

Quanto às verbas referentes ao título de clube concedido pela impugnante ao seu empregado expatriado, a autuada afirma que o benefício foi concedido apenas uma vez, o que exclui o caráter de habitualidade. Além disso, o título pertence à própria impugnante, que indicou o Sr. Guilherme Quintero como usufrutuário, sendo ele responsável pelo pagamento das mensalidades.

A impugnante alega que, em relação aos pagamentos efetuados a título de auxílio combustível, os valores foram usados para custear o combustível utilizado no deslocamento de seus empregados para a execução de suas atividades laborais. No momento da contratação de seus empregados, é fixado um valor mensal referente ao auxílio combustível, por meio de um cartão emitido pela empresa contratada Ticket Serviços S.A.

A autuada anexou à impugnação notas fiscais emitidas pela Ticket Serviços, no valor total de R\$ 407.738,34, além de uma planilha com a identificação dos beneficiários e os respectivos valores pagos, totalizando R\$ 350.730,19. Explicou que o valor remanescente, R\$ 57.008,15, refere-se às taxas administrativas e ao custo de combustível para a frota de veículos da empresa.

Assim, a impugnante argumenta que o lançamento é improcedente, uma vez que os benefícios foram devidamente identificados e individualizados.

Ressalta ainda que a fiscalização não observou o devido processo legal, uma vez que não comprovou a existência de pagamentos a beneficiários não identificados, baseando-se apenas em registros contábeis, sem apresentar provas robustas e contundentes que pudessem contestar os documentos fiscais fornecidos pela impugnante. Reafirma que as verbas pagas aos empregados a título de auxílio combustível têm natureza indenizatória. Cita novamente a Súmula nº 367 do TST, que exclui a natureza salarial do auxílio combustível quando o veículo é utilizado pelo empregado para a realização de seu trabalho.

Em relação aos pagamentos efetuados a título de Previdência Privada, a autuada esclarece que o plano de previdência privada complementar de seus empregados é composto por: a) contribuição básica, de responsabilidade do empregado participante, em valor que varia entre 0,5% e 8% do salário; b) contribuição normal da patrocinadora, equivalente a 100% do valor da contribuição básica mensal, de responsabilidade da impugnante; e c) eventual contribuição voluntária, a critério exclusivo do empregado.

Para que o empregado participante receba os valores depositados a título de contribuição normal da patrocinadora, algumas condições futuras e incertas precisam ser cumpridas. A impugnante argumenta que “as despesas relacionadas à contribuição normal da patrocinadora não são benefícios pagos, mas representam a formação de um fundo previdenciário, onde inicialmente não há benefícios, nem beneficiários, pelo simples fato de que ambos não existem no momento de sua constituição”.

Afirma que a conta contábil nº 331125 – Previdência Privada registra apenas despesas relacionadas à contribuição normal da patrocinadora, cujos valores podem ou não ser resgatados pelos empregados participantes, dependendo de eventos futuros e incertos. Portanto, essas despesas não são benefícios pagos, mas representam a criação de um fundo previdenciário, que inicialmente não possui beneficiários nem benefícios, devido à ausência de ambos no momento de sua constituição.

Mesmo que, após o cumprimento das condições para Portabilidade ou Resgate, o participante receba integral ou parcialmente os valores constituídos a título de Contribuição Normal de Patrocinadora, tais rendimentos seriam tributados exclusivamente na fonte, pela entidade pagadora (BP Prev Sociedade de Previdência Privada), e não pela impugnante.

Quanto às despesas com o aluguel de imóveis utilizados para acomodação dos expatriados, a impugnante sustenta que os valores registrados na conta contábil nº 331162 – Aluguéis – Expatriados referem-se à locação de dois imóveis em seu próprio nome, com o objetivo de acomodar empregados estrangeiros contratados por períodos curtos. Nessa mesma conta, também foram registradas despesas de condomínio de uma de suas filiais.

Alega que tais despesas foram necessárias e estão devidamente comprovadas.

Em relação às despesas com a manutenção e aquisição de utensílios para uso nos imóveis alugados, alega que a maior parte dos valores registrados na conta contábil nº 331163 – Manutenção e Utensílios Expa refere-se ao contrato firmado com a empresa Organizers Assessoria S/C Ltda, responsável pela administração e gerenciamento dos apartamentos alugados pela impugnante. Os demais valores referem-se a serviços de manutenção preventiva ou corretiva nos imóveis alugados pela impugnante.

Afirma novamente que as verbas não possuem natureza salarial, mas indenizatória, e foram pagas a beneficiários devidamente identificados.

Protesta pela juntada de documentos adicionais que possam reforçar as alegações de sua impugnação. Requer ainda a realização de perícia ou diligência para confirmar as informações fornecidas.

O julgamento foi convertido em diligência, e os autos foram encaminhados para a DRF de origem para a análise da legitimidade das alegações.

No curso da diligência, a autoridade fiscal verificou que, de fato, as despesas relacionadas à previdência privada e ao auxílio combustível haviam sido apuradas em duplicidade, devendo, portanto, ser excluídas do lançamento fiscal referente ao IRRF.

Em 08/05/2017, o contribuinte foi cientificado eletronicamente do resultado da diligência.

Manifestou-se em 06/06/2017 pela nulidade do lançamento, alegando que a fiscalização cometeu erro insanável ao compor o quantum supostamente devido nos autos de infração objeto deste processo administrativo.

Alegou ainda que, dessa forma, a fiscalização violou o CTN, já que não foram observados os requisitos essenciais para a lavratura do auto de infração.

Acrescentou que não se pode falar em retificação do lançamento, pois a nulidade dos requisitos do lançamento configura um erro de direito.

Afirmou que “o erro na base de cálculo do tributo não apenas o torna inexigível e ilícido, como também impossibilita a justa realização do contraditório e da ampla defesa”.

Por fim, requereu que qualquer intimação ou comunicação fosse dirigida ao endereço de seus procuradores, sob pena de nulidade.

Ao apreciar os argumentos, a DRJ julgou a Impugnação Procedente em Parte, para excluir o total das despesas com previdência privada e auxílio combustível que estavam apurados em duplicidade. Segue a ementa da decisão:

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. FATO GERADOR.

O fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial, decorrente da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de quaisquer proventos, não importando se tais proventos decorrem do capital, do trabalho, da combinação de ambos, ou de outras fontes. A tributação do imposto de renda obedece ao princípio da generalidade, sendo indiferente a nomenclatura utilizada para o benefício recebido pelo empregado/dirigente ou beneficiário. O que se tributa é a remuneração ou qualquer forma de vantagem ou rendimento, independentemente de sua denominação, origem ou do título em que é recebido.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a

terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de retenção do IRRF, que tiver a natureza de antecipação, depois da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, são exigidas da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, estes calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual. Integram a remuneração dos beneficiários os montantes pagos a título de cota utilidades, tais como reembolsos de importâncias despendidas com educação, combustíveis, aluguel aos dirigentes/empregados, notadamente quando tais valores prestam-se a disfarçar parcela de remuneração e a fonte pagadora não consegue demonstrar de forma cabal sua natureza indenizatória.

METODOLOGIA DE CÁLCULO DO REAJUSTAMENTO DO RENDIMENTO PAGO.

Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto. A fórmula de cálculo do reajustamento do rendimento está prevista na Instrução Normativa nº 15, de 06 de fevereiro de 2001.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

PROTESTO PELA JUNTADA DE TODAS AS PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO.

As provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão processual, exceto nas situações previstas no art. 16, § 4º do PAF.

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.

O Contribuinte foi intimado do acórdão na data 27/10/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), e interpôs recurso voluntário em 28/11/2017, no qual alega em síntese o seguinte:

Tempestividade

- a) o recurso voluntário atendeu o prazo legal, de modo que restam comprovados os requisitos para o recebimento processamento e conhecimento do Recurso;

PRELIMINARMENTE

Nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida

- b) a fiscalização federal cometeu um erro ao aplicar o reajustamento (gross-up) de 27,5% sobre as verbas pagas aos beneficiários identificados, o que não tem amparo legal. O reajustamento deveria ser aplicado somente nos casos de falta de identificação dos beneficiários ou quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido;
- c) não foi comprovado se as despesas foram submetidas à tributação pelos empregados, que foram identificados e apresentaram as Declarações de Ajuste Anual, encerrando o prazo em 30/04/2012;
- d) no regime de retenção antecipada, a responsabilidade da fonte pagadora se extingue quando a pessoa física entrega a declaração de ajuste anual, conforme o Parecer Normativo Cosit nº 1/2002. Como não foram apresentadas evidências pela fiscalização sobre a tributação das despesas pelos empregados, estas não poderiam ter sido incluídas na base de cálculo da multa sem prova robusta, o que requer correção;

Nulidade dos autos de infração em razão do erro material

- e) houve um erro material cometido pela fiscalização ao apurar a base de cálculo do IRRF sobre beneficiários não identificados, especificamente devido à duplicidade das despesas com previdência privada e auxílio combustível. Embora esse erro tenha sido reconhecido e as duplicidades expurgadas do lançamento fiscal, as alegações de nulidade dos autos de infração foram rejeitadas;

Dos argumentos para a declaração de nulidade dos autos de infração

- f) A Delegacia de Julgamento rejeitou as alegações de nulidade do auto de infração, afirmando que os erros materiais, como a duplicidade nas despesas de previdência privada e auxílio combustível, foram corrigidos e não comprometeram o lançamento fiscal. Segundo a decisão, as hipóteses de nulidade são definidas pelo Decreto nº 70.235/72, e erros menores que não causam prejuízo ao sujeito passivo não resultam em nulidade. No entanto, a parte recorrente argumenta que o erro material cometido, ao considerar em duplicidade essas despesas na base de cálculo do IRRF, torna o lançamento fiscal nulo. Além disso, a parte sustenta que o acórdão violou princípios fundamentais, como o da ampla defesa e da verdade material, já que o erro na apuração da base de cálculo comprometeu o valor do tributo. Com base na

jurisprudência do CARF e de decisões da Receita Federal, a nulidade do auto de infração é justificada, e a correção do erro não poderia ser suficiente para validar o lançamento fiscal;

Juntada posterior de documentos

- g) a Recorrente solicitou a juntada de novos documentos e provas após a fase inicial do processo, com base no princípio da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Esse pedido foi negado pela 1ª Turma da DRJ/POR, que se baseou no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, afirmando que as provas devem ser apresentadas na impugnação, salvo exceções. No entanto, a decisão ignorou um recente acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que flexibilizou essa regra, permitindo a apresentação de provas posteriores, com base na Lei 9.784/99 e no princípio da formalidade moderada, reforçando que a decisão de primeira instância deveria ser ajustada para atender a esses princípios;

DIREITO

Descabimento da multa por falta de retenção na fonte relacionada a beneficiários identificados

- h) O acórdão recorrido manteve a aplicação de multa contra a Recorrente com base na alegação de que ela deixou de reter o IRRF sobre valores pagos a empregados expatriados, considerando esses valores como complemento salarial. A decisão se fundamentou no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 e no art. 43 do RIR/99, interpretando que o direito trabalhista (CLT) não se aplica ao direito tributário. A Recorrente, porém, argumenta que os valores pagos, como aluguéis, assistência educacional e outros, são ajudas de custo com caráter indenizatório, não constituindo remuneração. A decisão também não considerou que esses valores eram indispensáveis para que os empregados expatriados desempenhassem suas funções em outro país. Portanto, a Recorrente sustenta que tais valores não estão sujeitos à tributação e que a multa aplicada é indevida;

Descabimento da cobrança do Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos a beneficiários não identificados ou não individualizados

- i) A fiscalização lavrou um auto de infração para constituir créditos tributários com base na alíquota de 35% de IRRF, sobre pagamentos feitos pela Recorrente relacionados a auxílio combustível, previdência privada e gastos com expatriados, sob a alegação de que os beneficiários não foram identificados conforme exigido pelos arts. 674 e 675 do RIR/99.

- j) No que diz respeito ao auxílio combustível, a Delegacia de Julgamento entendeu que, embora a Recorrente tenha apresentado uma lista de beneficiários e valores mensais, faltavam comprovantes individualizados dos pagamentos, o que levou à glosa das despesas. No entanto, a Recorrente argumenta que os pagamentos foram feitos por meio de uma empresa intermediária, Ticket Serviços S.A., e apresentou notas fiscais e outros documentos que comprovam a regularidade das despesas e a identificação dos beneficiários. Além disso, ressaltou que os valores pagos a título de auxílio combustível têm natureza indenizatória, não sendo considerados remuneração, conforme já reconhecido pela jurisprudência do CARF e pelo TST.
- k) Em relação à previdência privada, o acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação, alegando que não houve a comprovação do valor aportado para cada empregado participante do plano e que faltava a relação nominal dos beneficiários. A Recorrente, contudo, sustentou que os valores registrados na conta contábil são referentes à contribuição normal da patrocinadora para um fundo de previdência privada, e que esses valores não configuram benefícios ou rendimentos tributáveis no momento do repasse ao fundo, pois dependem de condições futuras e incertas para serem resgatados.
- l) Sobre os gastos com expatriados, a Delegacia de Julgamento apontou que os valores pagos a título de aluguéis e manutenção de imóveis para expatriados também não foram individualizados. A Recorrente refutou essa conclusão, apresentando contratos de locação e comprovantes de manutenção para demonstrar que as despesas estavam devidamente identificadas e individualizadas. Além disso, defendeu que esses gastos têm caráter indenizatório, pois se referem a despesas necessárias para a acomodação de empregados estrangeiros durante seu período de trabalho no Brasil, e não podem ser considerados salário.
- m) Por fim, a Recorrente concluiu que os valores pagos a título de auxílio combustível, previdência privada e gastos com expatriados não são passíveis de tributação pelo IRRF, pois possuem natureza indenizatória e foram devidamente comprovados por meio de documentos que individualizam os beneficiários, afastando a aplicação da alíquota de 35%.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, o recurso merece ser conhecido e devidamente apreciado por esta instância.

2. Preliminarmente**2.1. Nulidade dos autos de infração e da decisão recorrida**

A recorrente alega que a fiscalização cometeu um erro ao aplicar o reajustamento (gross-up) de 27,5% sobre verbas pagas a beneficiários identificados, sem base legal, pois esse reajustamento só se aplica em casos de falta de identificação ou quando a fonte pagadora assume o imposto. Além disso, não foi comprovado se as despesas foram tributadas pelos empregados que apresentaram suas Declarações de Ajuste Anual em 30/04/2012. Segundo o Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, a responsabilidade da fonte pagadora se extingue com a entrega da declaração, e, sem evidências da tributação, essas despesas não deveriam ter sido incluídas na base de cálculo da multa, exigindo correção.

Essas alegações, entretanto, são matérias de mérito que, se acolhidas, não importam em nulidade das autuações e das decisões recorridas.

Conforme o art. 59 do Decreto 70.235/1972, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou que tenham violado o direito de defesa. Dessa forma, qualquer ação que não respeite essas condições resulta em nulidade, garantindo a proteção dos princípios de legalidade e ampla defesa no processo administrativo fiscal.

A recorrente não questiona a competência da autoridade lançadora e da DRJ e, além disso, não se pode afirmar que os eventuais erros acima tenham prejudicado o direito de defesa da contribuinte, que foi exercido no presente processo em toda a sua plenitude.

2.2. Nulidade dos autos de infração em razão do erro material

A recorrente afirma que o auto de infração deve ser anulado devido a um erro material cometido pela fiscalização, que considerou em duplicidade as despesas de previdência privada e auxílio combustível na base de cálculo do IRRF. Embora essa duplicidade tenha sido corrigida pela decisão recorrida, que acolheu a pretensão do sujeito passivo neste tocante, a recorrente insiste na tese de nulidade.

No entanto, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida. Como já dito acima, não foi questionada a competência da autoridade fiscal e da instância *a quo*, bem como não houve

prejuízo ao direito de defesa da recorrente. A recorrente identificou a duplicidade e exerceu devidamente o seu direito de defesa, que não foi prejudicado.

Além disso, o erro do auto de infração era meramente de fato (duplicidade de valores), e não de direito, de modo que a DRJ fez simples ajustes no valor do lançamento em decorrência de erros de tal natureza, não tendo introduzido qualquer mudança de critério jurídico que atraísse, ao caso, a incidência do art. 146 do CTN, segundo o qual modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. E, veja-se, a correção de meros erros de fato é da natureza do próprio processo administrativo, conforme prevê o art. 145, I, do Código, que expressamente determina que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação.

Ademais, a alteração realizada não agravou a situação do sujeito passivo, o que demandaria lançamento complementar nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto 70235/72.

No acórdão 9101-006.581, a 1ª Turma da CSRF expressou o entendimento segundo o qual *“o art. 145 do CTN prevê a alteração do lançamento em face das impugnações e recursos, quanto às matérias de fato discutidas”*.

Logo, rejeito a preliminar.

2.3. Juntada posterior de documentos

Segundo a recorrente, a decisão da DRJ violou o princípio da verdade material e a ampla defesa ao negar a juntada de novos documentos, desconsiderando um acórdão do CARF que permite a apresentação posterior de provas com base na Lei 9.784/99.

A alegação da recorrente de violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa pela negativa de juntada de novos documentos não se sustenta à luz das disposições do Decreto 70.235/1972. O art. 15 é decisivo ao afirmar que a impugnação deve ser "instruída com os documentos" que a fundamentam no prazo legal de trinta dias. Além disso, o art. 16, § 4º, estabelece que "a prova documental será apresentada na impugnação", precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

As exceções a essa regra, previstas no próprio § 4º, são, como regra, restritas a três situações: (a) quando há demonstração inequívoca de força maior que impossibilitou a apresentação oportuna das provas; (b) quando os documentos se referem a fato ou direito superveniente; ou (c) quando as provas são necessárias para contrapor novos fatos ou razões trazidas ao processo posteriormente.

Ademais, é possível reconhecer que, em casos excepcionais, as circunstâncias e peculiaridades do caso concreto podem justificar a juntada posterior de documentos.

Contudo, a recorrente não apresentou qualquer comprovação dessas particularidades que pudessem justificar o deferimento de seu pedido. Dessa forma, a negativa da DRJ permanece em conformidade com o que preceitua a legislação aplicável ao caso.

3. Do mérito

3.1. Gross-up

Como dito acima, a tese do gross-up é de mérito e deve ser enfrentada neste tópico. A esse respeito, a recorrente argumenta que a fiscalização federal cometeu um erro ao aplicar o reajustamento de 27,5% sobre verbas pagas a beneficiários identificados, sem base legal, pois esse reajustamento só se aplica em casos de falta de identificação ou quando a fonte pagadora assume o imposto.

No que diz respeito ao gross-up, a DRJ afirmou que, conforme o art. 725 do RIR/99, quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário, o valor pago deve ser considerado líquido, exigindo o reajustamento do rendimento bruto. Esse reajustamento está regulamentado no § 1º do art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001.

Entretanto, não há qualquer prova ou evidência nos autos de que a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto devido pelo beneficiário, como exige o art. 725 do RIR/99. O dispositivo é claro ao condicionar a aplicação do gross-up à assunção do ônus pela fonte pagadora, o que não ocorreu no presente caso. Dessa forma, o entendimento da DRJ não se sustenta, já que o reajustamento do rendimento bruto, com base no gross-up, só seria aplicável caso houvesse comprovação dessa assunção, o que não foi demonstrado.

Conforme se verá a seguir, a recorrente não apenas baseou sua defesa, mas também fundamentou seu procedimento à época dos fatos geradores na premissa de que os valores pagos aos beneficiários identificados não estariam sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda. Essa suposição orientou tanto suas práticas fiscais quanto seus argumentos processuais, partindo do entendimento de que tais montantes estavam isentos ou fora do alcance da tributação. Não é o caso, portanto, de assunção do ônus pelo imposto devido pelo beneficiário, sendo aplicável ao caso o mesmo racional do acórdão 2402-011.061:

GANHO DE CAPITAL. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Para que o reajustamento da base de cálculo seja autorizado há que se comprovar que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido pelo beneficiário, isto é, que a fonte pagadora concordou em arcar com tal despesa.

(Acórdão 2402-011.061, 03 de fevereiro de 2023, Relator Gregório Rechmann Junior, por maioria)

Logo, dou provimento ao recurso nesta matéria, para afastar o reajustamento da base de cálculo previsto na tabela do item 44 do Relatório Fiscal, efls. 37/41.

A tese de aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002 será enfrentada no tópico seguinte:

3.2. Parecer Normativo Cosit nº 1/2002

A recorrente argumenta que não foi comprovado se as despesas foram tributadas pelos empregados que apresentaram suas Declarações de Ajuste Anual em 30/04/2012. Segundo o Parecer Normativo Cosit nº 1/2002, a responsabilidade da fonte pagadora se extingue com a entrega da declaração, e, sem evidências da tributação, essas despesas não deveriam ter sido incluídas na base de cálculo da multa, exigindo correção.

O argumento da recorrente de que não foi comprovado se as despesas foram tributadas pelos empregados que apresentaram suas Declarações de Ajuste Anual em 30/04/2012, e que, por isso, essas despesas não deveriam ter sido incluídas na base de cálculo da multa, não se sustenta à luz do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002. Conforme o item 16 do referido Parecer, após o prazo final para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou após o encerramento do período de apuração, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Contudo, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos dele o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

Portanto, mesmo que os rendimentos tenham sido ou não submetidos à tributação pelos beneficiários, a legislação prevê expressamente a possibilidade de se exigir da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora. Dessa forma, o argumento da recorrente é insustentável, pois a responsabilidade pela aplicação da multa e dos juros independe da comprovação de tributação nas Declarações de Ajuste Anual dos empregados.

Neste sentido, e observando que o recurso da contribuinte não questiona a alterações trazidas pela Lei 11.488/2007, cito os seguintes precedentes deste Conselho sobre a matéria:

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007, ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação no ajuste.

(Acórdão 9101-004.755, 05 de fevereiro de 2020, unânime)

...

NÃO RETENÇÃO E NÃO RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS ISOLADOS.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, após da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora isolados.

(Acórdão 2301-005.700, 4 de outubro de 2018, unânime)

...

IRRF. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. JUROS DE MORA COBRADOS ISOLADAMENTE. CABIMENTO.

O débito para com a União é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Mantida a exigência da multa isolada, não há como desonerar o contribuinte da exigência dos juros isolados incidentes sobre o tributo que deixou de ser retido/recolhido. **Ainda que a responsabilidade pelo tributo não mais pertença à fonte pagadora, pessoa jurídica, em razão do período em que ocorreu o lançamento, a responsabilidade pela penalidade permanece, e sobre ela a incidência de juros**, conforme a previsão legal estabelecida no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, bem assim os arts. 722, parágrafo único e 725 do RIR/99, além do Parecer COSIT nº 01/2002.

(Acórdão 1401-006.052, 18 de novembro de 2021, por maioria)

Logo, nego provimento ao recurso neste ponto.

3.3. Descabimento da multa

A recorrente defende que a aplicação da multa foi mantida sob a alegação de que ela deixou de reter o IRRF sobre valores pagos a empregados expatriados, considerados como complemento salarial. A decisão baseou-se no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 e no art. 43 do RIR/99, desconsiderando a aplicação da CLT no âmbito tributário. A recorrente argumenta que os valores pagos, como **aluguéis, assistência educacional, manutenção e utensílios, e títulos de clubes**, têm natureza indenizatória pela mudança de país, não constituindo remuneração, além de serem essenciais para o desempenho das funções dos expatriados. Assim, sustenta que esses valores não deveriam ser tributados e que a multa aplicada é indevida.

No entanto, com base no art. 458 da CLT, a regra é que o fornecimento de habitação, por parte do empregador, integra o salário do trabalhador, exceto quando comprovada sua indispensabilidade à execução do trabalho, conforme entendimento consolidado na Súmula 367 do TST.

No caso concreto, a empresa não apresentou provas de que a habitação fornecida aos empregados expatriados era essencial para a prestação dos serviços. Além disso, a habitação

era providenciada em um grande centro urbano com infraestrutura completa e moradias amplamente disponíveis, afastando a tese de que esse benefício seria indispensável para o desempenho das funções pelos empregados.

Ademais, o benefício foi concedido diretamente em favor do trabalhador, e não para atender a uma necessidade específica da empresa, o que reforça seu caráter salarial. Portanto, diante da ausência de comprovação da indispensabilidade do benefício e em conformidade com o art. 458 da CLT, é possível concluir que o valor pago a título de aluguel deveria integrar a remuneração e, conseqüentemente, estar sujeito à tributação.

A alegação de que os valores pagos a título de aluguel e outros benefícios se enquadram como ajuda de custo, conforme previsto no art. 457 da CLT, não se sustenta, pois tal dispositivo legal exclui da remuneração apenas os valores destinados a cobrir despesas eventuais e extraordinárias. No caso em questão, os benefícios fornecidos, como o pagamento de aluguel, são contínuos e estão diretamente relacionados à manutenção das condições de vida do trabalhador, não caracterizando uma despesa eventual, mas sim uma vantagem oferecida em caráter permanente. Além disso, esses valores não têm como objetivo exclusivo cobrir despesas ocasionais decorrentes da transferência ou da prestação de serviços em outra localidade, mas sim garantir a habitação e outros recursos necessários ao trabalhador, o que lhes confere natureza salarial. Assim, esses valores não podem ser considerados como ajuda de custo, devendo ser tributados como parte integrante da remuneração.

Durante todo o período de permanência dos expatriados no Brasil, os aluguéis foram habitualmente pagos pela empresa, de forma contínua e sem interrupção. Esses pagamentos não configuravam uma despesa eventual ou extraordinária, mas integravam o pacote de remuneração oferecido aos empregados expatriados como parte dos benefícios relacionados ao cargo. O pagamento dos aluguéis fazia parte de uma política remuneratória regular da empresa, evidenciando que tais valores estavam diretamente vinculados à relação de trabalho e, portanto, devem ser considerados como parte integrante da remuneração. Nesse mesmo sentido os seguintes precedentes do CARF:

ALUGUEL DE IMÓVEL PARA EMPREGADO. CONDIÇÃO PARA O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO QUE DEVE SER COMPROVADA. SALÁRIO INDIRETO. VERBA QUE COMPÕE BASE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos pela contribuinte a título de aluguel e condomínio de imóveis para o uso de seus funcionários em razão do trabalho devem ser comprovadamente desta natureza, caso contrário ensejam a incidência de contribuições previdenciárias. Na hipótese as planilhas financeiras direcionavam o aluguel do imóvel como de uso de um diretor específico, tendo sido requerido esclarecimento pela fiscalização a empresa defendeu-se de forma genérica não se desincumbindo do ônus da prova.

(CARF, Acórdão 9202-006.506, 26/2/18, Relatora ANA PAULA FERNANDES, unânime)

...

SALÁRIO INDIRETO - ALUGUEL PARA EMPREGADOS, DESPESAS DIVERSAS, EXPATRIADOS, REPATRIADOS, INSTALAÇÃO E REPATRIAMENTO.

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.

(CARF, Acórdão 2401-001.155, 14/07/2010, unânime)

...

SALÁRIO INDIRETO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

O valor referente a ajuda aluguel e ajuda escola pagos pela empresa em favor de seus empregados, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial, uma vez que foi fornecido em desacordo com a legislação previdenciária art, 28 § 9º "m" da Lei 8.212/91. Recurso Voluntário Provido em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.

(CARF, Acórdão 2302-000.160, 20/08/2009, unânime)

...

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO-UTILIDADE - ALUGUEL RESIDENCIAL - CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991.

(CARF, Acórdão 2403-000.036, 29/04/2010, unânime)

O mesmo racional deve ser aplicado às despesas acessórias, tais como condomínios, manutenção, utensílios etc.

Sobre a assistência educacional paga em favor dos filhos dos expatriados, é importante destacar que, com a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou a redação da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, os planos educacionais ou bolsas de estudo que visam à educação básica dos dependentes dos empregados passaram a ser isentos de contribuições. A referida lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 26 de outubro de 2011, e, desde então, os valores pagos a título de assistência educacional para filhos de expatriados se beneficiam dessa isenção. Portanto, a partir da competência iniciada nessa data, não há mais a necessidade de retenção na fonte sobre tais valores, pois eles não caracterizam pagamento de remuneração tributável.

A recorrente defende a tese de que a verba relativa à carteira do clube Itanhangá pertence a ela mesma, sendo o Sr. Guilherme Quintero apenas usufrutuário, responsável pelo

pagamento das mensalidades. Além disso, destaca que o pagamento foi realizado uma única vez, no valor de R\$ 20.000,00, o que afasta qualquer caracterização de habitualidade para esse valor.

Realmente, a Carta de Indicação do título do clube, de efl. 1754, revela que o expatriado lá citado era apenas usufrutuário do título de propriedade da recorrente. Ademais, se houve desembolso uma única vez, pode-se afirmar, nos termos da tese 20 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, que se tratou de ganho eventual.

Conforme o tema 20 da Repercussão Geral (RE 565160/SC), o Supremo Tribunal Federal decidiu que a contribuição social a cargo do empregador incide sobre os ganhos habituais do empregado, tanto antes quanto após a Emenda Constitucional 20/1998. A decisão da Suprema Corte afastou a incidência de contribuições apenas sobre ganhos eventuais, interpretando que a expressão "folha de salários", prevista na Constituição, refere-se aos ganhos habituais. Dessa forma, os ganhos habituais do empregado são incorporados ao salário para fins de contribuição previdenciária, conforme o art. 201, § 11, da Constituição, ao passo que os ganhos eventuais não representam remuneração e não estão sujeitos, pois, à retenção do imposto de renda.

Logo, dou provimento ao recurso neste tópico, apenas para afastar a incidência da multa e dos juros sobre a assistência educacional paga em favor dos filhos dos expatriados a partir da competência 26 de outubro de 2011, bem como para afastar a citada incidência sobre o título do clube.

3.4. Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos a beneficiários não identificados ou não individualizados

A fiscalização lavrou um auto de infração para constituir créditos tributários com base na alíquota de 35% de IRRF sobre pagamentos relacionados a auxílio combustível, previdência privada e gastos com expatriados, alegando que os beneficiários não foram identificados conforme exigido pelos arts. 674 e 675 do RIR/99. No caso do auxílio combustível, a Delegacia de Julgamento considerou que, apesar da apresentação de uma lista de beneficiários e valores mensais, faltaram comprovantes individualizados, o que resultou na glosa das despesas. No entanto, a recorrente argumentou que os pagamentos foram realizados através da empresa intermediária Ticket Serviços S.A., apresentando notas fiscais e outros documentos que comprovam a regularidade das despesas e a identificação dos beneficiários, além de destacar que o auxílio combustível possui natureza indenizatória, conforme já reconhecido pela jurisprudência do CARF e do TST.

Em relação à previdência privada, o acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação, sob a alegação de falta de comprovação dos valores aportados e da relação nominal dos beneficiários. A recorrente sustentou que os valores registrados na conta contábil referem-se à contribuição normal da patrocinadora para o fundo de previdência privada, os quais não configuram rendimentos tributáveis no momento do repasse ao fundo, pois dependem de condições futuras e incertas para resgate.

No que se refere aos gastos com expatriados, a Delegacia de Julgamento apontou a ausência de individualização dos valores pagos a título de aluguéis e manutenção de imóveis. A recorrente refutou tal conclusão, apresentando contratos de locação e comprovantes de manutenção, demonstrando que as despesas estavam devidamente identificadas e individualizadas. Além disso, argumentou que essas despesas possuem caráter indenizatório, uma vez que se referem a acomodações necessárias para os empregados estrangeiros durante seu período de trabalho no Brasil, e não constituem salário.

Por fim, a recorrente concluiu que os valores pagos a título de auxílio combustível, previdência privada e despesas com expatriados não são passíveis de tributação pelo IRRF, tendo natureza indenizatória e estando devidamente comprovados por meio de documentos que individualizam os beneficiários, afastando, assim, a aplicação da alíquota de 35%.

Ora, conforme se extrai da própria acusação fiscal, os gastos são referentes à remuneração (causa) paga pela empresa em favor de seus empregados (beneficiários). Mesmo que se pudesse cogitar da inexistência de uma relação pormenorizada do beneficiário de cada pagamento que foi realizado e contabilizado, é inegável, segundo o próprio TVF, que as quantias foram adimplidas em benefício dos trabalhadores da recorrente, sendo incabível afirmar que os beneficiários não estariam identificados.

Veja-se, abaixo, o entendimento deste Conselho em situação análoga:

Número do processo: 18471.001462/2007-48

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Nov 12 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Jan 06 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Exercício: 2003, 2004 IRRF. REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARTÕES DE DÉBITO COM SAQUE EM DINHEIRO. IDENTIFICAÇÃO DA CAUSA E BENEFICIÁRIO. INAPLICABILIDADE ART. 61, § 1º, DA LEI nº 8.981/1995.

No caso de pagamento de dirigentes e empregados via cartões Incentive House, quando todos os beneficiários estão identificados e trabalham para a empresa, sendo esses cartões utilizados como dinheiro nos estabelecimentos comerciais e com autorização/funcionalidade de saque, é incabível a tributação na fonte com base no art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Número da decisão: 1401-004.002

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente) Daniel Ribeiro Silva - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Nome do relator: DANIEL RIBEIRO SILVA

...

Número do processo: 10803.000011/2011-69

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jun 12 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Wed Jul 11 00:00:00 UTC 2018

(...) IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS E CAUSA. PROVIMENTO DO RECURSO. **Trazidos aos autos a identificação dos beneficiários e a causa dos pagamentos de valores constantes das notas fiscais, exonera-se o lançamento do IRRF.** Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2006 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Numero da decisão: 1201-002.252

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. (assinado digitalmente) Ester Marques Lins de Sousa - Presidente. (assinado digitalmente) José Carlos de Assis Guimarães - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Nome do relator: JOSE CARLOS DE ASSIS GUIMARAES

A recorrente comprovou documentalmente a causa e os beneficiários dos pagamentos ao apresentar diversos documentos que demonstram a regularidade e a identificação necessária para afastar a presunção fiscal. No que tange ao auxílio combustível, a recorrente forneceu notas fiscais e outros documentos comprobatórios, além de uma lista detalhada de

beneficiários e valores mensais, demonstrando que os pagamentos foram realizados por meio da empresa intermediária Ticket Serviços S.A. Esses documentos são suficientes para identificar os beneficiários.

Embora não se concorde, pelos mesmos fundamentos expostos em relação ao auxílio moradia, que o auxílio combustível tenha sempre natureza remuneratória, o fato é que houve a devida comprovação tanto da causa quanto dos beneficiários.

Quanto à previdência privada, a recorrente esclareceu que os valores aportados referem-se à contribuição da patrocinadora ao fundo de previdência privada. Ademais, e neste tocante, a Constituição Federal estabelece que as contribuições do empregador, bem como os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada, não integram o contrato de trabalho dos participantes. Além disso, exceto pelos benefícios concedidos, esses valores não fazem parte da remuneração dos empregados, conforme o disposto no § 2º do art. 202 da CF, sendo inapropriado falar em incorporação ao salário dos beneficiários, como requer o art. 675 do RIR/1999.

No que se refere aos gastos com expatriados, a recorrente apresentou contratos de locação e comprovantes de manutenção, individualizando as despesas, vinculadas diretamente à acomodação dos expatriados durante seu trabalho no Brasil. Dessa forma, a recorrente comprovou documentalmente tanto a causa dos pagamentos quanto a identificação dos beneficiários, afastando a aplicação indevida da alíquota de 35% de IRRF.

Logo, dou provimento ao recurso neste tópico, para cancelar a autuação de Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos a beneficiários não identificados ou não individualizados.

4. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para: (a) afastar o reajustamento da base de cálculo previsto na tabela do item 44 do Relatório Fiscal, efls. 37/41; (b) afastar a incidência da multa e dos juros isolados sobre a assistência educacional paga em favor dos filhos dos expatriados a partir da competência 26 de outubro de 2011, bem como para afastar a citada incidência sobre o título do clube; e (c) cancelar a autuação de Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos a beneficiários não identificados ou não individualizados.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva

Peço vênia para divergir da Ilustre Conselheira Relatora no que se refere ao mérito.

Mérito

Consta no Acórdão da 1ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-70.312, de 25.09.2017, e-fls. 1638-1656, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Quanto ao mérito propriamente dito, a impugnante insurge-se em relação multa de ofício em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição. Alega que o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, determina que a responsabilidade da fonte pagadora se extingue, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração do ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado. Porém, esta alegação não procede, pois pelo contrário o referido Parecer é conclusivo ao afastar a responsabilidade do contribuinte nos casos de retenção exclusiva na fonte, atribuindo a responsabilidade exclusiva do imposto à fonte pagadora, após o prazo final para a entrega da declaração, no caso de pessoa física.

“IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora. (...)

Dúvidas têm sido suscitadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal acerca da responsabilidade tributária, no caso de pagamento de rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte. Com vistas a solucionar a questão, no presente parecer serão abordados os seguintes pontos: a caracterização da responsabilidade da fonte pagadora à luz da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); o tratamento tributário nos casos de imposto de renda retido exclusivamente na fonte e de imposto retido na fonte por antecipação do devido na declaração da pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica, do devido no encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual; quais as multas aplicáveis à fonte pagadora, na hipótese de não-retenção do imposto, e ao contribuinte pelo não-oferecimento do rendimento à tributação; a responsabilidade tributária no caso de não-retenção por força de decisão judicial; e imposto retido e não recolhido.

Sujeição passiva tributária em geral 2. Dispõe o art. 121 do CTN:

" Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." 3. Como visto, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo.

Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte 8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto. (..)

Imposto retido como antecipação 11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período

de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.” (..)

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora; b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens " a" e " b" acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica.” (grifo nosso)

Ainda há previsão da multa de ofício no art. 9º da Lei 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07.

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Quanto ao valor devido, de acordo com o art. 725 do RIR/99, “quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto”.

O reajustamento do rendimento bruto encontra-se disciplinado no § 1º do art. 20, da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001:

“Art. 20. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, é considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto.

§1º Para reajustamento da base de cálculo aplica-se a seguinte fórmula:

$RR = (RP - D) / [1 - (T / 100)]$ Sendo:

RR, o rendimento reajustado; RP, o rendimento pago, correspondente à base de cálculo antes do reajustamento; D, a dedução da classe de rendimentos a que pertence o RP; T, a alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP.

§ 2º Na aplicação da fórmula a que se refere o § 1º, deve ser observado o seguinte:

I - se a alíquota aplicável for fixa, o valor da dedução é zero e T é a própria alíquota; II - no caso da alíquota aplicável integrar tabela progressiva, se o RR obtido pertencer à classe de renda seguinte à do RP, o cálculo deverá ser feito, utilizando-se a dedução e a alíquota da classe a que pertencer o RR apurado.” (grifei)A autoridade fiscal detalhou em planilha os valores dos rendimentos brutos reajustados, obtidos mediante a aplicação da fórmula acima descrita, considerando que os rendimentos de todos os beneficiários identificados enquadram-se na faixa de alíquota de 27,5%, conforme informações prestadas pela própria fiscalizada nos arquivos digitais da Folha de Pagamento.

Considerando a nova base de cálculo (reajustada), apurou-se o imposto devido aplicando-se a alíquota cabível (27,5%). Sobre o valor do imposto devido aplicou-se a multa de 75%.

Portanto, uma vez que foram seguidas as disposições contidas na legislação aplicável, os cálculos reputam-se válidos, estando correta a autuação.

Em relação à duplicidade do total das despesas com previdência privada e auxílio combustível na base de cálculo, foi possível identificar a incorreção dos valores individualizados, de modo a expurgá-los do lançamento fiscal apurado.

A rigor, a alegada ofensa ao art. 142 do CTN é meramente aparente, pois os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram detalhadamente descritos nas peças fiscais, e as bases de cálculo e os respectivos valores dos tributos foram apresentados ao contribuinte, que em sede de impugnação demonstrou a duplicidade da base de cálculo quanto aos valores de auxílio combustível e previdência complementar. Outrossim, conforme o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, outras irregularidades, incorreções e omissões, além das previstas no art. 59 já mencionado, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento.

Quanto às decisões administrativas trazidas aos autos, que corroborariam o entendimento da nulidade do auto de infração em virtude de erro na apuração da base cálculo, cumpre esclarecer que, em conformidade com o prescrito no art. 100, inciso II, do CTN, as decisões administrativas, ainda que proferidas de forma colegiada, como as decisões e acórdãos do CARF, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário

e assim não vinculam senão as partes do processo em que tenham sido proferidas, e no estrito âmbito deste.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; De todo o exposto, improcede qualquer alegação de nulidade.

Quanto ao mérito propriamente dito, a impugnante aduz que os diversos pagamentos feitos aos empregados expatriados não são complemento de salários, como considerou a fiscalização, mas indenização de ajuda de custo paga aos empregados e respectivos familiares pela mudança de país, treinamentos e aperfeiçoamentos do ofício. E, portanto, não integram a respectiva remuneração, nos termos do art. 458 da CLT.

Em primeiro lugar, há que se observar que a CLT é aplicável apenas no âmbito do Direito Trabalhista, não se aplicando no âmbito do Direito Tributário, no qual há uma norma específica (artigo 624 do RIR/99, que tem por base legal o artigo 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988), que prevê a incidência na fonte dos rendimentos do trabalho assalariado.

Não procede a alegação da impugnante quanto à suposta vedação contida no art. 110 do CTN sobre a alteração do conceito de remuneração, uma vez que o conceito de remuneração está contido na CLT, e não nas leis máximas dos entes políticos (Estados e Municípios) ou na Constituição Federal. Ademais, o art. 458 da CLT estipula que 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.

Quanto aos dispêndios relativos aos aluguéis residenciais, quando fornecidos habitualmente pelo empregador ao empregado, e não necessários para o trabalho, são considerados salários-utilidade pela doutrina e a jurisprudência.

O Tribunal Superior do Trabalho (TST) já se posicionou no sentido de que as verbas com custos de aluguel/moradia são salariais ao analisar caso de empregados do Banco do Brasil S.A. que são transferidos para o exterior com tempo pré-fixado e, portanto, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na mesma linha, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também já se decidiu que o desembolso de aluguel e condomínio em favor do empregado representa um ganho indireto do empregado e são indispensáveis à execução do trabalho. A 3ª Câmara do CARF já firmou posição no sentido de que a moradia fornecida habitualmente pelo empregador integra a remuneração e o salário de contribuição.

Ainda que a lei trabalhista ou previdenciária não defina com precisão e clareza exigível o que é considerado habitualidade, nota-se, pela análise das decisões

judiciais e administrativas, que vem sendo considerado como habitual qualquer gasto e/ou contraprestação pecuniária efetuadas pelo empregador ao empregado de forma reiterada e repetida durante certo prazo, sendo este temporário ou indeterminado.

A Súmula nº 367, exarada pelo TST e invocada pela impugnante, afasta a natureza salarial dos valores despendidos em razão da habitação, quando indispensável para a realização do trabalho. Todavia, o desembolso em questão não é necessário ao desempenho da atividade, ao contrário de outras utilidades elencadas no art. 458, § 2º da CLT.

Portanto, se a utilidade for fornecida “pelo” trabalho reveste-se de natureza salarial, enquanto se fornecida “para” o trabalho pode ter natureza indenizatória.

Sendo assim, as despesas relacionadas ao aluguel de imóveis e a manutenção e aquisição de utensílios de uso desses imóveis alugados são despesas de natureza salário-utilidades, e, portanto, fazem parte da remuneração dos trabalhadores, incidindo sobre elas a tributação na fonte.

Mesmo raciocínio aplica-se às despesas com educação de filhos de expatriados, que de acordo com o § 9º, alínea “t”, do art. 28 da Lei nº 8.212/91 e art. 14, § 9º, inciso XIX do Regulamento da Previdência Social (RPS), é salário de contribuição, uma vez que os dispêndios não estão vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

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

§ 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:

As hipóteses de renúncia fiscal não são absolutas, mas sim condicionadas pelo próprio dispositivo legal que as prevê. O valor que a empresa despense na educação de seus funcionários e dependentes é um benefício que somente não integra o salário de contribuição, se observado, entre outros requisitos que a vinculação às atividades desenvolvidas pela empresa.

As despesas relativas ao título de clube, embora alegadamente pagas uma única vez, têm natureza salarial, pois se revestem de salário indireto, pagos pelo trabalho e não para o trabalho, distinção já relatada. Portanto, sobre essa despesa também incide tributação na fonte.

Quanto aos pagamentos efetuados a título de auxílio combustível, a autuação decorreu da falta de individualização dos beneficiários, como disposto no art. 675 do RIR/99. Durante o procedimento fiscal, a atuada informou que concedia esse auxílio, assim como o veículo automotor, para funcionários que exerciam cargo de

confiança. O auxílio combustível era creditado em cartões administrados pela empresa Ticket Serviços S.A., em valores mensais fixados entre R\$ 750,00 e R\$ 1.300,00. Intimada a detalhar o benefício de auxílio combustível, limitou-se a apresentar a relação de funcionários, sem individualização dos valores.

Na presente impugnação anexou aos autos a relação dos beneficiários do auxílio-combustível e os valores mensais disponibilizados. Mas não apresentou comprovante dos pagamentos individualizados. A relação dos beneficiários sem a comprovação do dispêndio não individualiza as despesas. Ainda que a impugnante lograsse êxito na individualização das despesas, os valores não foram oferecidos à tributação na forma de remuneração, pois não foram incorporados ao salário dos beneficiários.

Situação análoga ocorreu com as despesas de previdência complementar.

A autuada mantém para seus empregados plano de previdência privada, por intermédio da BP Prev – Sociedade de Previdência Privada, com a qual firmou Convênio de Adesão, na qualidade de patrocinadora. O fundo é composto pela contribuição básica efetuada pelo empregado participante, em valores entre 0,5% a 8% sobre parcela de seu salário, pela contribuição normal de patrocinadora, em mesmo montante que a contribuição básica, e ainda pela contribuição voluntária, feita pelo empregado, sem restrição de valor.

Segundo a autuada, registra-se na conta contábil nº 331125 – Previdência Privada apenas a contribuição normal da patrocinadora, que poderá ser resgatada ou não pelo empregado participante, dependendo de eventos futuros e incertos. Sendo assim, as despesas não são necessariamente benéficas.

Analisando a documentação anexada aos autos, conclui-se que as provas trazidas pela impugnante são exíguas. Não há comprovação do valor aportado pela impugnante para cada empregado participante do plano, assim como falta a relação nominal e identificação dos beneficiários. Ainda que os aportes feitos pela patrocinadora não sejam convertidos necessariamente em benefícios, é fato que a impugnante registrou na conta contábil em exame a contrapartida a título de contribuição normal da patrocinadora de 100% do valor da contribuição básica efetuada pelo empregado.

A fiscalização elaborou planilha conforme lançamentos efetuados a débito na conta contábil nº 331125 – Previdência Privada, totalizando-os mensalmente para apurar a base de cálculo da autuação, com fundamento no art. 675 do RIR.

Parte dos gastos com aluguel de imóveis utilizados para a acomodação dos expatriados, assim como a manutenção e aquisição de utensílios de uso nesses imóveis alugados e ainda os gastos relativos à assistência educacional dos expatriados não foram individualizados pela impugnante. Sendo assim, pelas mesmas razões apresentadas para o auxílio-combustível e previdência complementar, incidiu sobre esses valores tributação exclusiva na fonte, com fundamento no art. 675 do RIR.

Como já relatado, no curso da diligência a autoridade fiscal constatou que, de fato, o total das despesas com previdência privada e auxílio combustível estavam apurados em duplicidade, e corrigiu, conforme o quadro abaixo, as bases de cálculo do IRRF. [...]

Ressalte-se que a apuração da multa e dos juros de mora pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto permanecem os mesmos apurados no Auto de Infração.

Multa regulamentar: R\$ 230.085,30 Juros IRRF: R\$ 28.292,12 A propósito dos pedidos para que as intimações sejam encaminhadas aos endereços do procurador da impugnante, cabe asseverar que o Decreto 70.235/72 contém as seguintes regras acerca das intimações em processos administrativos fiscais:

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

Portanto, para ser válida, a intimação, quando efetuada por via postal, deve ser encaminhada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim entendido aquele endereço fornecido para fins cadastrais. Tendo em vista que a autoridade administrativa atua de forma vinculada à lei, são estas as regras que devem ser observadas quanto à intimação, de modo que é descabido seu envio ao endereço do procurador.

Diante de todo o exposto, VOTO no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação para rejeitar as arguições de nulidade do procedimento fiscal e exigir o IRRF e a multa de ofício e os juros de mora, conforme quadro acima, além da multa isolada e os juros de mora pela falta de recolhimento do IRRF.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma da DRJ/RPO/SP nº 14-70.312, de 25.09.2017, e-fls. 1638-1656, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA