



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16539.720003/2018-62</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	2402-001.488 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução. O Conselheiro Gregório Rechmann Junior (relator) votou na sessão de janeiro de 2026 e o Conselheiro Wilderson Botto não votou.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alexandre Correa Lisboa, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho.

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 12ª Turma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão 14-89.166 (p. 1.230), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 02) com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, e ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade

laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, incidente sobre a remuneração de segurados empregados, no período compreendido pelas competências 07/2013 a 12/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 30), tem-se que:

#### **Capítulo 2 - DIFRENÇA DE GILRAT**

(...)

2.8) No período de julho de 2013 a dezembro de 2014, a empresa declarou na GFIP e recolheu as contribuições previdenciárias com o percentual de GILRAT de 1% (um por cento) para diversos estabelecimentos/competências, quando o percentual correto deveria ser de 2% (dois por cento), conforme pode ser verificado na planilha Anexo 2A.

(...)

#### **CAPÍTULO 4 – Remuneração de Empregados Expatriados no Exterior**

(...)

4.8) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nesta Infração ocorreram com o pagamento de remuneração em moeda estrangeira e salários indiretos em moeda estrangeira pagos aos empregados expatriados da empresa no exterior.

4.8.1) Estes valores deveriam ter sido declarados pela empresa em GFIP (conforme citado no item 3.4) e deveriam ter sido considerados pela empresa como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não foram assim considerados pela empresa.

4.9) Dada a natureza salarial dos valores pagos no exterior, a empresa deveria ter considerado estes valores pagos em moeda estrangeira no exterior como integrantes do salário de contribuição dos empregados expatriados e deveria ter informado em GFIP a totalidade do salário de contribuição desses empregados, considerando os valores recebidos no exterior; e deveria ter realizado o recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes desses valores.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 367), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

#### **Em relação à diferença de GILRAT:**

- *existe ação judicial em curso na qual se discute a validade da **alteração das alíquotas da contribuição ao SAT/RAT decorrente da nova classificação de risco implementada no Anexo V do Decreto 6.957/2009;***

- *com a publicação do Decreto n' 6.957/2009, o Anexo V do Decreto n' 3.048/99 foi **substituído, ocasião em que houve a indevida elevação do grau de risco das atividades da contestante (...)** tal majoração é arbitrária e fere os princípios da*

*estrita legalidade, razoabilidade, equidade na forma de participação no custeio, equilíbrio financeiro atuarial, motivação, publicidade e do não-confisco, além de exorbitar a competência delegada (artigo 99 do CTN), pois não há qualquer fundamento para a alteração na classificação do risco, ao arrepio do que determina o § 3', do artigo 22, da Lei n' 8.212/91;*

*- Ao arrepio do que dispõe o artigo 22, § 3', da Lei n' 8.212/91, a majoração da alíquota doo RAT decorrente da alteração do grau de risco de acidente de trabalho não foi baseada em “estatísticas de acidentes de trabalho”, nem mesmo no Anuário Estatístico editado e divulgado pelo Ministério da Previdência Social.*

*- ofensa aos princípios da legalidade, da equidade na forma de participação no custeio, do equilíbrio financeiro e atuarial, da motivação e da publicidade e da vedação ao confisco;*

### **Em relação à Remuneração de Empregados Expatriados no Exterior**

*- A mais absoluta confusão do lançamento que se visa anular é o fato de ter a fiscalização acreditado, de forma completamente equivocada, que a Defendente pagava alguma quantia para o expatriado no Brasil e apenas sobre esta recolhia o respectivo encargo previdenciário, quando, repita-se, JAMAIS foi paga pela Defendente qualquer quantia ao expatriado com contrato de trabalho suspenso, mas tão somente recolhido o encargo previdenciário sobre um valor-referência, estipulado em moeda nacional, igual ou tão aproximado daquele relativo à integralidade da remuneração ajustada no Contrato de Trabalho Internacional e efetivamente recebida pelo expatriado no exterior - portanto, apenas da empresa estrangeira e para a prestação de serviços à empresa estrangeira – que, conforme se depreende das planilhas elaboradas pela fiscalização, em cotejo com a tradução juramentada, acostada à presente, dos Contratos de Trabalho Internacionais juntados ao processo administrativo pela fiscalização, os valores indicados no lançamento (salários contratados) como base de cálculo da contribuição previdenciária cobrada à Defendente são inferiores aqueles que serviram como base de cálculo para o encargo previdenciário mensalmente recolhido pela Defendente;*

*- pugna, **sob pena de flagrante e ilegal duplicidade de cobrança do encargo previdenciário**, a dedução de todos os recolhimentos que, não obstante realizados sobre o mesmo fato gerador - qual seja, a remuneração paga ao expatriado no exterior - não foram considerados pela fiscalização;*

*- existência de acordos previdenciários entre Brasil-Chile e Brasil-França, pelo que determinados empregados não são caracterizados como segurados obrigatórios do RGPS do Brasil, não sendo, em consequência, devidas as contribuições previstas no artigo 20, I e II e artigo 22 da Lei 8.212/91, razão pela qual deverá ser julgado nulo o lançamento realizado em relação a determinados empregados;*

- *dentre as parcelas consideradas como salário-de-contribuição encontram-se valores pagos a título de prêmios uma única vez ou no máximo duas vezes ao ano, ajudas de custo (prêmio de instalação), bônus, gratificações extraordinárias e PLR/PPR, parcelas cuja natureza é absolutamente indenizatória, razão pela qual não integram o salário de contribuição previdenciária e, por isso, não podem ser consideradas como base de incidência do correspondente encargo;*
- *improcedência do GILRAT em relação à remuneração dos expatriados;*
- *a Defendente não deixou de declarar a contribuição realizada até a data do vencimento, sendo cobradas, através do presente lançamento, apenas diferenças que entende a fiscalização serem devidas, por enquadramento que está sendo discutido não só através desta defesa, mas também através de procedimento judicial já em curso perante a Justiça Federal. Assim, resta indevido qualquer encargo, nada havia a ser declarado, sendo todas as obrigações de fazer ora cobradas à empresa acessórias do crédito tributário principal lançado, devendo, com estes, ser julgadas improcedentes.*

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 14-89.166 (p. 1.230), conforme ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT/GILRAT. AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO.

A identidade verificada entre a pretensão veiculada por ação judicial de mandado de segurança, e seus respectivos argumentos, no que concerne à discussão do enquadramento do contribuinte nos graus de riscos, a legalidade da sua alteração por Decretos e demais questões, e a lide posta no âmbito do processo administrativo, implica em renúncia quanto a esta última via de discussão. Hipótese na qual a identidade se afere pela identidade da petição inicial da ação de mandado de segurança e o teor da impugnação, a veicularem, *mutatis mutandis*, os mesmos fundamentos.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. SEGURADO EXPATRIADO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DA VONTADE.

Aplica-se a legislação brasileira em matéria previdenciária ao segurado aqui contratado para trabalhar em agência ou sucursal de empresa brasileira, mantendo-se íntegro o vínculo de trabalho do trabalhador com a empresa brasileira, embora suspensa a execução do contrato de trabalho. No âmbito da legislação aplicável há que se conferir validade e integral aplicação, salvante a observância de preceitos de ordem pública, à autonomia da vontade, notadamente quando esta estipula isolada ou cumulativamente a aplicação da

legislação brasileira em matéria previdenciária, objetivando a salvaguarda da tutela protetiva do trabalhador.

PREVIDENCIÁRIO. LANÇAMENTO. BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO PARCIAL NA GUIA DE RECOLHIMENTO AO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP . LANÇAMENTO DE VALORES PAGOS NO EXTERIOR ALÉM DOS VALORES JÁ CONSIDERADOS PELA EMPRESA DE ORIGEM. NÃO CABIMENTO DA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NATUREZA JURÍDICA DAS RUBRICAS CONSIDERADAS COMO TRIBUTÁVEIS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PELO CONTRIBUINTE ACERCA DA SUA ININTRIBUTABILIDADE. MANUTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

No âmbito do lançamento previdenciário, não se deduz da base de cálculo considerada no lançamento o valor de remuneração já objeto de declaração pelo contribuinte na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, quando restar claro que a fiscalização, após regular intimação do contribuinte, e a partir das informações por ele mesmo prestadas, considerou apenas o lançamento dos valores não considerados contemporaneamente como base de cálculo pela empresa de origem. No que toca à natureza jurídica das rubricas consideradas pela fiscalização, deve ser mantida a base de cálculo adotada, uma vez ausente, da parte do contribuinte, qualquer argumento e prova conducente à demonstração da inintributabilidade da rubrica.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS EXPATRIADOS. FILIAÇÃO. ADICIONAL DE FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT/GILRAT. INCIDÊNCIA.

Uma vez caracterizada a filiação de segurados expatriados ao Regime Geral de Previdência Social pátrio, de forma a atrair a incidência da contribuição patronal à Seguridade Social, como corolário, há que se admitir a incidência do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos expatriados.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DELEGACIA DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA. EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Carece de competência a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento quanto à análise do cabimento ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP, consistindo tal procedimento em dever de ofício da fiscalização.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA SUA PRODUÇÃO. PRECLUSÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO A OUTROS PRINCÍPIOS.

Admite-se a produção da prova documental ao longo do processo administrativo, observando-se as situações excepcionais que justifiquem o afastamento do fenômeno da preclusão. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário de p. 1.307, reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator Designado.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, relativas à parte patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidente sobre a remuneração de segurados empregados, no período compreendido pelas competências 07/2013 a 12/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 30), constituem fatos geradores do lançamento que deu origem ao presente processo administrativo fiscal:

- (i) diferenças de contribuições referentes ao GILRAT; e
- (ii) remuneração de empregados expatriados no exterior.

Em sua peça recursal, a Contribuinte defende, dentre outras matérias, que *dentre as parcelas consideradas como salário de contribuição encontram-se valores pagos a título de prêmios uma única vez ou no máximo duas vezes ao ano, ajudas de custo (prêmio de instalação) bônus, gratificações extraordinárias e PLR/PPR, parcelas cuja natureza é absolutamente indenizatória, razão pela qual não integram o salário de contribuição previdenciária e, por isso, não podem ser consideradas como base de incidência do correspondente encargo.*

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

(...) o contribuinte teve várias oportunidades para apresentar a documentação relativa à condição jurídica dos segurados expatriados, bem assim, esclarecer os fundamentos de cada recebimento por eles recebido, precisando-lhes a natureza

jurídica, como sói acontecer em qualquer caso de pagamento de uma remuneração, tributável ou não, a um segurado.

(...)

Assim, mais uma vez, fica clara a atividade da fiscalização em indagar, pesquisar, investigar a real natureza dos valores pagos pelo contribuinte aos segurados expatriados. De sua parte, caberia ao fiscalizado discriminar, por segurado, os valores por eles recebidos, no Brasil ou no exterior, identificado a respectiva natureza jurídica. Ao não o fazer de forma completa, clara e satisfatória, assume o contribuinte a responsabilidade em relação à decisão da fiscalização de considerar a totalidade paga, devida ou creditada aos segurados como remuneração sujeita à tributação nos moldes da Lei nº 8.212/91.

Pois bem, no caso dos autos, fundamentalmente são dois os questionamentos acerca da base de cálculo. O primeiro, atinente ao fato do contribuinte ter mantido a declaração nas Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP das remunerações devidas aos segurados expatriados, durante a execução do contrato no exterior. A segunda, relativa às parcelas que compuseram a base de cálculo e a sua natureza jurídica. As duas questões referem-se ao Capítulo 4 do Relatório Fiscal, denominado de "Remuneração de Empregados Expatriados no Exterior".

(...)

Como já adiantado, há um claro e inequívoco contexto de investigação da fiscalização e, em paralelo, uma relativa omissão do contribuinte em prestar as informações com clareza, especificamente, no que concerne às rubricas pagas aos segurados e as suas respectivas naturezas jurídicas.

O contribuinte apresentou à fiscalização algumas planilhas conforme consta juntadas aos autos às fls. 186/218. Um primeiro aspecto a se deixar claro é que o contribuinte não apresenta um, sequer um documento capaz de comprovar a natureza jurídica dos pagamentos indicados nas planilhas fornecidas à fiscalização. Assim, este primeiro ponto já se mostra como um obstáculo à análise, por este Relator, da efetiva natureza jurídica de cada rubrica considerada, pois a prova desta depende do exercício do ônus probatório pelo contribuinte.

Ainda que se afaste a conclusão anterior, isto é, por amor ao argumento, creditando-se fé às justificativas prestadas pelo contribuinte nas próprias planilhas, passo a analisar cada rubrica, e neste ponto, peço vênias para pontuar, sob a forma de texto corrido, cada uma delas, em relação aos seus beneficiários, apresentando, primeiramente, a justificativa do contribuinte e logo após as minhas considerações<sup>5</sup>.

(...)

Na sequência, o órgão julgador de primeira instância passa a analisar, de forma individualizada por empregado objeto da autuação neste particular, as rubricas defendidas pela Contribuinte.

Pois bem!

Neste particular, cumpre destacar inicialmente que, de acordo com o Relatório Fiscal (p. 30), o procedimento fiscal que deu origem ao presente processo *teve como objeto a verificação do cumprimento da legislação previdenciária, por todos os estabelecimentos da empresa, com relação à:*

- \* verificar a regularidade dos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR);
- \* verificar o pagamento integral, remuneração fixa e variável, recebidos pelos segurados expatriados, inclusive a parcela que pode estar sendo paga no exterior;
- \* verificar a regularidade do pagamento do adicional constitucional de 1/3 de férias;
- \* verificar outros fatos geradores não declarados em GFIP.

Encerrado procedimento fiscal, foi lavrado o auto de infração de p. 02, com vistas a exigir crédito tributário em relação aos fatos geradores referente a:

- Diferenças de contribuições de GILRAT; e
- Remuneração de empregados expatriados no exterior.

Como se vê, **a Autoridade Administrativa Fiscal expressamente informou que o procedimento fiscalizatório tinha por objeto verificar a regularidade em relação aos pagamentos de PLR; das remunerações recebidas por segurados expatriados; do adicional constitucional de 1/3 de férias e de outros fatos geradores não declarados em GFIP, sendo certo que, ao fim e ao cabo daquele procedimento investigatório, foram autuados os valores referentes a (i) diferenças de contribuições de GILRAT e (ii) remuneração dos empregados expatriados.**

Neste espeque, poder-se-ia concluir, em tese e a princípio – sem que isso represente qualquer juízo de valor nesta oportunidade – que a Fiscalização não identificou qualquer irregularidade em relação a outras rubricas e/ou pagamentos efetuados pela Contribuinte aos seus empregados, notoriamente em relação àqueles expressamente destacados pela Recorrente, a saber: prêmios, ajuda de custo, bônus, gratificações extraordinárias e PLR/PPR.

Registre-se pela sua importância que a matéria em destaque (“verbas equivocadamente consideradas pela Fiscalização como salário-de-contribuição”) não foi objeto de análise pela autoridade administrativa fiscal, vez que trazida pela Contribuinte em sede de impugnação.

Neste contexto, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, considerando que:

- a Autoridade Administrativa Fiscal expressamente informou que o procedimento fiscalizatório tinha por objeto verificar a regularidade em relação aos pagamentos de PLR; das remunerações recebidas por segurados expatriados; do adicional constitucional de 1/3 de férias e de outros fatos geradores não declarados em GFIP, sendo certo que, ao fim e ao cabo daquele procedimento investigatório, foram atuados os valores referentes a (i) diferenças de contribuições de GILRAT e (ii) remuneração dos empregados expatriados;
- não há manifestação da Fiscalização em relação à matéria em análise;

entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal preste as seguintes informações:

(i) informar a natureza jurídica das verbas / parcelas que compõem a base de cálculo objeto da presente autuação fiscal, sinalizando, de forma expressa, se as verbas apontadas pela Contribuinte em seu recurso voluntário (prêmios, ajuda de custo, bônus, gratificações extraordinárias e PLR/PPR) faz parte (ou não) da referida base de cálculo;

(ii) manifestar-se acerca da alegação de defesa referente à natureza não remuneratória das verbas em questão, levando-se em consideração que as mesmas não foram objeto de autuação;

(iii) elaborar demonstrativo fiscal / memória de cálculo da base de cálculo do presente lançamento fiscal com o valor consolidado por verba / rubrica, consolidando e destacando o montante referente às rubricas defendidas pela Contribuinte;

(iv) consolidar o resultado da diligência em informação fiscal conclusiva, intimando a Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação em 30 (trinta) dias;

(v) após, retornar os autos para esse Conselho para prosseguimento do julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino**