



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16539.720005/2018-51</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	2402-001.478 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE S/A.
<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.

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Wilderson Botto, Rodrigo Duarte Firmino(Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Suez Roberto Colabardini Filho.

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto contra o acórdão 104-016.177, da 7ª TURMA/DRJ04 que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Por bem narrar os fatos, empresto do relatório da DRJ

Conforme consta às fls. 2 a 12, trata o presente processo do Auto de Infração, lavrado em nome da empresa acima identificada e assim resumido:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIB RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC - LANÇ OF	Cód. Receita Darf 2158	Valor 4.293.191,33
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2018)		Valor 1.989.801,05
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 3.219.893,40
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	Cód. Receita Darf 2141	Valor 28.236.992,29
JUROS DE MORA (Calculados até 07/2018)		Valor 13.097.694,35
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 21.177.744,16
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 72.015.316,58
Valor por Extenso SETENTA E DOIS MILHÕES E QUINZE MIL, TREZENTOS E DEZESSEIS REAIS E CINQUENTA E OITO CENTAVOS		

No período de 07/2013 a 12/2014 (exceto décimos terceiros salários) foram apuradas as seguintes Infrações:

**INFRAÇÃO: SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO**

ESTABELECIMENTO: 33.592.510/0429-06

FPAS: 5070 - GERAL - INDUSTRIAS/TRANSPORTES/CONSTRUCAO CIVIL/DRO (REGULAR. DE OBRA)

CNAE: 0710-3/01 - EXTRAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO

ESTABELECIMENTO: 33.592.510/0350-20

FPAS: 5070 - GERAL - INDUSTRIAS/TRANSPORTES/CONSTRUCAO CIVIL/DRO (REGULAR. DE OBRA)

CNAE: 0710-3/01 - EXTRAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO

**INFRAÇÃO: GILRAT SOBRE SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO**

ESTABELECIMENTO: 33.592.510/0350-20

FPAS: 5070 - GERAL - INDUSTRIAS/TRANSPORTES/CONSTRUCAO CIVIL/DRO (REGULAR. DE OBRA)

CNAE: 0710-3/01 - EXTRAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO

ESTABELECIMENTO: 33.592.510/0429-06

FPAS: 5070 - GERAL - INDUSTRIAS/TRANSPORTES/CONSTRUCAO CIVIL/DRO (REGULAR. DE OBRA)

CNAE: 0710-3/01 - EXTRAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO

Conforme o relato do autuante, fls. 15 a 66, foram fiscalizadas duas filiais da autuada: CNPJ de nº 33.592.510/0350-20 e de nº 33.592.510/0429-06.

Em resumo da narrativa do Fisco, tem-se o que segue:

1) o procedimento fiscal teve como objeto a verificação do cumprimento da legislação previdenciária, no tocante à remuneração fixa e variável, recebida pelos segurados expatriados, inclusive parcelas pagas no exterior;

2) o Contribuinte, para fins da contribuição empresarial, enquadrou-se no código 5070 do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, aplicando-se a alíquota de 20,0% (vinte por cento);

3) quanto à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), a empresa, à vista de sua atividade preponderante, enquadrou-se, no código CNAE Fiscal 07.10-3-01 - Extração de minério de ferro, com alíquota de 3% ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP do respectivo período: em 2013 FAP 1,0000 e em 2014, 1,0218;

4) as GFIP consideradas pela fiscalização, para efeitos de perda de espontaneidade pelo sujeito passivo, foram as enviadas pelo contribuinte antes de 28/08/2017, data em que teve início este procedimento fiscal;

5) consta às fls. 18 a 20, relação dos dirigentes (conselheiros de administração, diretores executivos e diretor presidente) que atuaram no curso do período fiscalizado;

6) o salário de contribuição dos segurados empregados brasileiros que são transferidos para trabalhar no exterior (expatriados) tem como base legal o artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 c/c o artigo 5º da Lei nº 7.064/1982;

7) ademais, o artigo 9º da Lei nº 7.064/1982 ratifica a vinculação obrigatória destes segurados empregados com a Previdência Social Brasileira ao estabelecer que *“o período de duração da transferência será computado no tempo de serviço do empregado para todos os efeitos da legislação brasileira, ainda que a lei local de prestação do serviço considere essa prestação como resultante de um contrato autônomo e determine a liquidação dos direitos oriundos da respectiva cessação”*.

8) desta feita, aduz a autoridade fiscal, ainda que a empresa pague a remuneração do empregado no exterior em moeda estrangeira, todos os valores que compõem sua remuneração integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, inclusive se for paga por empresa ligada, pois a lei trata apenas da possibilidade de pagamento da remuneração auferida pelo empregado no Brasil e/ou exterior.

9) a Solução de Consulta COSIT nº 135/2014, expressa alguns pontos sobre empregados expatriados:

9.1) a qualificação do trabalhador como segurado obrigatório do RGPS é elemento fundamental do fato gerador da contribuição previdenciária;

9.2) a Lei nº 8.212/1991 traz nas alíneas “c” e “f” do inciso I, a definição destes segurados;

9.3) entende ser irrelevante o fato de o trabalhador não estar prestando serviço à empresa no Brasil, nem sendo remunerado por esta, uma vez que a caracterização como segurado obrigatório deve-se ao fato do trabalhador estar prestando serviço a uma das unidades que se constituem como projeção da empresa brasileira no exterior;

9.4) conclui afirmando que o fato de não haver remuneração aos trabalhadores diretamente pela empresa situada no Brasil, por si só, não afasta a ocorrência do fato gerador na forma explicitada no art. 52 da IN RFB no 971/2009, se existentes a relação de emprego e a correspondente remuneração paga, devida ou creditada, por qualquer das unidades empresariais e nas condições a que se referem as alíneas “c” e “f”, inciso I, art. 12 da Lei no 8.212/1991, sendo certo que a obrigação pelo recolhimento da contribuição previdenciária recai sobre a empresa situada no Brasil;

10) Portanto, é possível inferir que os segurados empregados da empresa brasileira quando vão prestar serviços no exterior em sucursal ou agência de empresa nacional ou em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa

brasileira de capital nacional, mantêm a condição de segurado empregado, portanto, segurado obrigatório da Previdência Social. Assim, é a empresa situada no Brasil, independentemente de ser ou não a responsável pelo pagamento da remuneração destes segurados, a responsável pelo recolhimento da contribuição previdenciária destes em virtude da ocorrência do fato gerador nos termos previstos no art. 52 da IN RFB no 971/2009, desde que existentes a relação de emprego e a correspondente remuneração paga, devida ou creditada, por quaisquer das unidades empresariais.

11) Em seguida a diversas intimações fiscais (fls. 500 a 549), não atendidas na íntegra, foram aferidas indiretamente as remunerações auferidas pelos obreiros, nos termos do art. 33 § 1º, 3º e 6º da Lei 8.212/91.

12) Quanto à multa aplicada, tendo em vista que os fatos geradores das contribuições lançadas no presente processo ocorreram na vigência da Lei nº 11.941/2009, que introduziu o artigo 35-A na Lei nº 8.212/1991, lançou-se a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme disposto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Houve lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais–RFFP, formalizada por meio do processo nº 16682-720.585/2018-23, haja vista a constatação de fatos, que, em tese, configuram crimes de sonegação de contribuição previdenciária, conforme definido no artigo 337A, inciso III, do Código Penal (Decreto Lei nº 2.848/1940).

Anexou o Fisco:

- fls. 67 a 434, planilhas demonstrativas dos valores apurados;
- fls. 435 a 499, documentos societários do contribuinte;
- fls. 500 a 551 e 552 a 579, termos de intimação fiscal e respectivas respostas;
- fls. 586 a 618, cartas DIPAC.

### Da impugnação

Ciente da autuação em 20/07/2018 (f. 629), o contribuinte ingressou com seu inconformismo em 21/08/2018 (f. 896). Trouxe impugnação de fls. 637 a 687, a seguir resumida:

I- Analisando os autos do presente processo, não se verifica a existência de qualquer elemento de prova apresentada pela fiscalização, que confirme o enquadramento dos empregados envolvidos na condição de segurados, nos termos da Solução de Consulta COSIT 135/2014, referida no relato fiscal;

II- A autoridade fiscal não demonstra a existência de efetiva prestação de serviço, por parte dos empregados expatriados, a ensejar a aplicação da Lei nº 7.064/1982. Inexiste comprovação da incidência do art. 12, I, “c” e “f”, da Lei nº 8.212/91, no presente caso, uma vez que o fiscal não demonstra que as empresas para as quais os empregados se destinaram são sucursais ou agência da Impugnante, ou se esta detém maioria do capital votante das aludidas empresas;

III- Tampouco foi considerada, na caracterização do vínculo laboral, a existência de tratados e acordos internacionais.

IV- Em verdade, a Lei nº 7.064/1982, conforme se infere de sua ementa, dispõe sobre a situação de trabalhadores contratados ou transferidos para prestar serviços no exterior. É dizer, não é qualquer atividade desempenhada no exterior, mas somente as que são referentes à prestação de serviços.

V- No tema, a Impugnante possui como atividade econômica preponderante a extração de minério de ferro, e não desenvolve a prestação de serviços de gestão administrativa de terceiros ou outra atividade que justifique a classificação das atividades exercidas pelo empregado no exterior como um serviço prestado a terceiros sob o amparo da Lei nº 7.064/1982.

VI- Ainda que houvesse prestação de serviços, não haveria como prevalecer a autuação, uma vez que, com as transferências ao exterior, os empregados passaram a ser remunerados diretamente pelas empresas estrangeiras para as quais se destinaram, de modo que a Impugnante, a partir de tal momento, deixou de ter ingerência sobre o valor da remuneração.

VII- À medida que o valor do salário a ser pago era estabelecido entre a empresa estrangeira e o empregado expatriado, além de a Impugnante não possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o suposto fato gerador do tributo, ela não tinha ingerência em relação aos valores pagos pelas empresas no exterior, base de cálculo da contribuição, sendo totalmente indevida a imputação perpetrada por meio do auto de infração;

VIII- Os salários pagos aos empregados pelas empresas situadas no exterior não poderiam servir de base de cálculo para tributação da Impugnante no Brasil uma vez que, conforme decidido pelo E. STF, por intermédio do julgamento do RE 565.160/SC, em sede de repercussão geral, *a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado.*

IX- Não se pode olvidar, entretanto, a existência do Acordo Multilateral de Seguridade Social do Mercosul, assinado em 15/12/1997, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 451/01, firmado entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, a ser considerado, no caso, diante dos trabalhadores que foram transferidos para a Argentina e para o Paraguai. Na transferência de empregados brasileiros para a Argentina ou Paraguai, a legislação que prevalecerá é a destes países, onde a atividade laboral será exercida. Igual sorte quanto ao Decreto Presidencial nº 8.358/2014.

X- Quanto ao SAT, sendo a atividade preponderante da Impugnante a extração de minério de ferro (CNAE 07.10-3-01), o fiscal aplicou a alíquota de 3% no que se refere aos estabelecimentos autuados (CNPJ 33.592.510/0350-20 e 33.592.510/0429-06). No caso dos autos, embora a mineração, atividade preponderante da Impugnante, envolva risco ambiental de trabalho grave, verifica-se, pelos próprios termos da autuação, que as atividades desempenhadas pelos estabelecimentos autuados se limitam a serviços de escritório e apoio administrativo, que certamente acarretam risco significativamente menor aos empregados.

XI- Quanto aos valores apurados, jamais poderia ter sido efetuado o arbitramento no caso em análise, uma vez que tal procedimento só se justifica em casos extremos, nos quais se verifica a imprestabilidade da documentação do contribuinte, o que, definitivamente não ocorre no caso em tela. No presente caso, a Impugnante apresentou, tempestivamente, toda a documentação solicitada pelo fisco que era de sua

responsabilidade. Na hipótese de o fiscal ter entendido que os elementos apresentados ainda não seriam suficientes para subsidiar a análise por ele realizada, deveria este ter lavrado novo termo de intimação, solicitando o que fosse pertinente.

XII- Ademais, ao efetuar o malsinado arbitramento dos valores a título da contribuição previdenciária em questão, o autuante se valeu de critério equivocado, calculando, o valor da remuneração dos empregados para os quais não há proposta de designação, a partir da média aritmética das remunerações dos empregados para os quais tal proposta foi apresentada.

Também se mostra equivocado o arbitramento na medida em é possível observar, dos cálculos apresentados pelo fiscal, que ele não levou em conta os valores pagos a título de contribuição previdenciária pela Impugnante referentes a empregados contratados por empresas no exterior. Trata-se, repise-se, de mera liberalidade, e a base de cálculo utilizada era o salário que era pago no Brasil, uma vez que, reitera-se, a Impugnante não possui ingerência sobre o valor firmado entre a empresa no exterior e o empregado expatriado.

XIII- Ainda que algum valor a título de multa fosse devido pela Impugnante, o que se admite tão somente para argumentar, a multa imposta no caso em análise (75%) não deve prevalecer, dado seu elevado percentual, manifestamente confiscatório e desproporcional, afrontando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, insculpidos no texto constitucional.

XIV- Por tudo exposto, tendo em vista a inexistência dos fatos geradores de contribuição previdenciária apontados pelo fisco e ausência de valores a recolher, não prospera a representação fiscal para fins penais lavrada pelo fisco, a qual deverá ser de plano cancelada.

XV- Ao final, protesta pela produção de todas as provas admitidas no Direito.

Juntados a este inconformismo:

fls. 688 a 710 >> documentos de identificação e representação do contribuinte;

fls. 711 a 722 >> cópia dos documentos do lançamento;

fls. 723 a 893 >> informações acerca das atividades das filiais 33.592.510/0429-06 e 33.592.510/0350-20.

Autos recebidos nesta DRJ para análise e julgamento, onde foi determinado seu retorno a DRF competente para realização de diligência fiscal (fls. 902 a 909). Assim se manifestou, em resposta, o Fisco (fls. 1104 a 1115):

Estão sendo juntados a estes autos os contratos de trabalho (propostas de designação) que serviram de lastro ao lançamento.

Em relação aos países Moçambique, Guiné, Libéria, Austrália, Malásia, Angola, Guiné, China e Dubai não foi detectado nenhum Tratado ou Convenção internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Em relação aos países do Mercosul nos quais os segurados empregados expatriados da empresa foram trabalhar, temos os seguintes Tratados ou Convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário:

Acordo Multilateral de Seguridade Social do Mercosul, assinado em 15/12/1997, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 451/2001, firmado entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai e,

Decreto nº 8.358, de 13/11/2014: Convenção Multilateral Ibero-Americana de Seguridade Social.

Esses dois documentos que se referem à Seguridade Social no âmbito do Mercosul expressam que, a princípio, o trabalhador estará submetido à legislação do Estado Parte em cujo território exerça a atividade laboral, com a seguinte exceção: “o trabalhador de uma empresa com sede em um dos Estados Partes que desempenhe tarefas profissionais, de pesquisa, científicas, técnicas ou de direção, ou atividades similares e que seja deslocado para prestar serviços no território de outro Estado, por um período limitado, continuará sujeito à legislação do Estado Parte de origem até um prazo de doze meses, suscetível de ser prorrogado, em caráter excepcional, mediante prévio e expreso consentimento da Autoridade Competente do outro Estado Parte”. (artigos 4 e 5 do Decreto Legislativo nº 451/2001).

**Então, vemos que no período de 12 meses, o trabalhador continuará sujeito à legislação do Estado de origem, suscetível de ser prorrogado, mediante prévio e expreso consentimento da Autoridade Competente do outro Estado Parte.**

O documento que expressa as informações sobre o deslocamento do trabalhador do Estado de origem para o Estado onde irá trabalhar é denominado de Certificado de Deslocamento Temporário. Este documento expressa também a qual legislação da Seguridade Social o trabalhador estará submetido durante o período da sua transferência. No curso da diligência fiscal, após intimação, recebemos os Certificados de Deslocamento Temporário de três trabalhadores (DANILO CAMPOS PEREIRA -Paraguai, ERIK ATILA BATISTA DACOSTA - Argentina e JOVAN ALVES CHAIBEN - Paraguai. Nestes três certificados está expreso que os segurados continuaram sujeitos à legislação da Seguridade Social do Brasil.

Quanto aos demais certificados solicitados, respondeu a autuada:

*“Os Certificados de deslocamento temporário solicitados no termo de intimação em comento, além de não constarem do termo de diligência, entende a Intimada que não têm o condão de sanar nenhum desses pontos destacados pela DRJ, de modo que a ausência e apresentação não acarretaria prejuízo ao deslinde dos processos*

*em voga, estando a conduta da Intimada pautada no art. 2º, parágrafo*

*único, da Lei nº 9.784/1999”.*

Desta feita, ausente prova de qualquer outro regime previdenciário a ser aplicado, nenhuma retificação cabe no presente lançamento.

Cientificado o contribuinte em 06/09/2019 (f. 1124), assim aditou a sua defesa, em 08/10/2019 (fls. 1132 a 1183), resumidamente:

- afirma que não localizou, pela data remota, os certificados de deslocamento solicitados;
- Destaca que tal demanda não foi alvo da diligência DRJ;
- na transferência de empregados brasileiros para o Mercosul, a legislação a prevalecer é a do país destino, nos termos do artigo 4 do Decreto Legislativo nº 451/2001;
- o Fisco não teve êxito em comprovar a incidência do disposto nas alíneas “c” e “f”, I, da Lei 8.212/91 e a aplicação da Lei 7064/82;
- a existência de vínculo funcional como empregado, afasta, de pronto, a prestação de serviço regulada pela Lei 7064/82;
- impossível responsabilizar a autuada por remuneração paga por empresa estrangeira, sobre a qual não tem ingerência;
- **descabido o RAT de 3% em função das atividades executadas pelas filiais alvo do lançamento;**
- descabido o arbitramento perpetrado por ter a autuada apresentado todos os documentos que possuía; no que tange aos segurados apresentados em 2016, por se tratar de diminuta quantidade de obreiros na intimação, a autuada, por liberalidade, providenciou, à época, os documentos junto às empresas estrangeiras contratantes;
- discorda dos critérios de aferição;
- multa de 75% confiscatória e desproporcional.

Pede pela juntada de novos documentos.

Autos novamente recebidos pela DRJ para análise e julgamento, onde foi determinado seu retorno a DRF competente para realização de diligência fiscal (fls. 1746 a 1753).

Assim respondeu o Fisco (fls. 1941 a 1944):

## ATENDIMENTO AO DESPACHO nº 4.659 DA DELEGACIA DE JULGAMENTO

Em atendimento ao Despacho nº 4.659 da Delegacia de Julgamento, que determina: “*que se esclareça, a luz do disposto na Lei 8.212/91 quais os elementos de convicção da caracterização dos obreiros como segurados empregados*”, *INFORMO* que o elemento de convicção da caracterização dos obreiros como segurados empregados é que todos estes empregados foram declarados pela própria empresa como segurados empregados na GFIP (todos os segurados declarados com categoria 1 de empregado na GFIP), nas GFIPs dos estabelecimentos de CNPJs 33.592.510/0350-20 e 33.592.510/0429-06, nas respectivas competências constantes deste Auto de Infração para cada um dos segurados empregados, conforme demonstrado na planilha Anexo 1 desta Informação Fiscal.

Cientificado o contribuinte em 25/05/2020 (f. 1953), assim aditou sua defesa, em apertada síntese em 23/06/2020 (fls. 1956 a 1963):

- {I} a autoridade atuante não elucidou/demonstrou os pressupostos para a presente exigência, apesar de instada em nova diligência;
- {II} reitera os argumentos já antes vertidos.

Em seguida, autos devolvidos a esta DRJ para seguimento do julgamento.

Prolatado em 25/08/2020, Acórdão DRJ nº 104-000.459 de fls. 1966 a 1984 que decidiu pela improcedência da exigência por ausência de fundamento para a caracterização fiscal dos segurados.

Em seguimento, por via de recurso de ofício, o CARF decidiu em 03/10/2023 (fls. 2001 a 2011) anular o acórdão DRJ retro nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SUPORTE FÁTICO. APRESENTAÇÃO DA GFIP SUPRI.**

A GFIP é instrumento de declaração obrigatória e as informações prestadas constituem instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, por expressa determinação legal. Comprovado o vínculo dos empregados expatriados, novo julgamento deve ser feito para apreciação das demais questões de mérito.

Recurso de ofício provido.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento ao recurso de ofício interposto, anulando o acórdão recorrido e determinando o retorno dos autos ao julgador de origem para apreciação do mérito da impugnação. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Ana Claudia Borges de Oliveira, Thiago Ávares Feital e Thiago Buschinelli Sorrentino, que negaram-lhe provimento.

Referido decisório aponta superada a questão de caracterização dos segurados em pauta, conforme ratificam excertos que seguem:

Logo concluo que resta comprovado o vínculo dos empregados expatriados, posto que foram declarados em GFIP, assim, entendo que a TESE DE AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO não deve prevalecer.

Como se vê, ainda que a fundamentação legal do AI fosse *a alínea a*, a conclusão quanto a condição de segurados obrigatórios permaneceria incólume. E este é o cerne da DEFESA, afastar a condição de segurados obrigatórios que atrairia o ônus das contribuições sociais cobradas.

Ou seja, embora, a título de mero debate, a fundamentação legal, no caso em tela, estivesse errada, tal erro não prejudicaria a defesa, posto que a consequência e os fatos seriam os mesmos. A impugnação foi completa e abrangente em termos de questionar os fatos apontados pela fiscalização não se constatando qualquer omissão OU LACUNA em seus argumentos QUE PUDESSE SER ATRIBUÍDA A UM EVENTUAL EQUÍVOCO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Ora, se a ausência de dispositivo legal não é suficiente para ensejar a nulidade do lançamento, menor a possibilidade de que esta seja reconhecida por eventual indicação equivocada da alínea a ser aplicada. Ainda mais quando as consequências e eventuais sanções serão as mesmas em ambos os enquadramentos. Entendimento contrário representaria excesso de formalismo revelando-se pouco RAZOÁVEL.

Em decorrência da decisão colegiada acima, manejou o contribuinte, fls. 2030 a 2045 e 2080 a 2102, Recurso Especial e Agravo, respectivamente, contra-arrazoando o julgado em segunda instância. Negado seguimento em ambos os casos.

Autos devolvidos a DRJ para prolação de novo Acórdão.

Do acórdão 104-016.177, que se limitou a julgar os temas remanescentes, quais sejam

- a) Supera em sede preliminar questionamentos acerca da decisão do CARF (dado que descabe ao julgador de piso revisar decisão daquele colegiado
- b) analisa a matéria atinente a aferição indireta utilizada
- c) valor do SAT/GILRAT
- d) multa de ofício de 75%
- e) discussão sobre o pedido de produção de provas
- f) afastar ou não a análise acerca de representação para fins penais

O colegiado de piso, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente.

O acórdão fora assim ementado

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

**EXPATRIADOS. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

A empresa é obrigada a recolher, no prazo legal, a contribuição previdenciária relativa aos seus empregados expatriados, incidente sobre as respectivas remunerações auferidas.

**LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA.**

Ocorrendo por parte da empresa recusa, sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, pode a fiscalização, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, resultando no lançamento por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

**PROVA. DILAÇÃO DE PRAZO. REQUISITOS. INOBSERVANCIA,**

A juntada de novos documentos e a produção de provas, em momento posterior à apresentação da impugnação, devem observar as condições/hipóteses legalmente estabelecidas, sob pena de indeferimento.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi intimada da decisão em

Traz então a recorrente seu tempestivo recurso voluntário, abordando os seguintes títulos

- i. Reitera a ausência de suporte probatório a justificar a acusação fiscal;
- ii. A não aplicação da Lei 7.064/1982 ao presente caso e a impossibilidade da tributação dos empregados expatriados no caso em tela;
- iii. Não preenchimento dos requisitos da Lei 8.212/1991 para fins da cobrança da contribuição previdenciária no caso em exame, revisitando tema já tratado no acórdão do CARF que determinou o retorno dos autos à DRJ;
- iv. Da incorreta aplicação da alíquota RAT de acordo com a atividade preponderante informada no CNJP, onde aponta, com documentos e imagens a localização destes estabelecimentos como escritórios da empresa, em que pese a declaração em GFIP estar aderente ao lançamento;

- v. Aponta uma distorção no arbitramento realizado pela Autoridade Fiscal, que adotou como critério uma média linear na remuneração dos trabalhadores cuja documentação fora enviada pela recorrente, sugerindo critério distinto de agrupamento ;
- vi. Da impossibilidade da cobrança em relação aos trabalhadores enviados à Argentina e Paraguai destacando tratar-se de situação diferenciada por conta de acordo vigente entre os países do Mercosul
  
- vii. Alega ainda a impossibilidade da cobrança da multa de 75%, repisando os argumentos trazidos em sede de impugnação;

Pede:

a) seja dado provimento ao presente recurso, para que seja reformado integralmente o r. acórdão recorrido, sendo afastada a totalidade da cobrança;

b) seja efetuada a intimação dos subscritores do presente para proceder à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o disposto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

c) Protesta-se pela juntada de novos documentos que se fizerem necessários.

A Fazenda Nacional traz contrarrazões, onde rebate um a um os tópicos citados, acompanhando o entendimento do acórdão recorrido.

Traz, de forma didática, manifestação acerca da aplicação da norma em relação aos países do Mercosul e atesta que a documentação trazida pelo contribuinte corrobora com o entendimento de que se aplica a legislação brasileira ao caso em litígio

É o relatório

**VOTO**

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, dado que foram atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve portanto ser parcialmente conhecido.

No Acórdão 2402-012.221 o colegiado enfrentou os seguintes temas:

- a) A declaração em GFIP dos funcionários expatriados objeto do lançamento é prova da manutenção do vínculo, de sorte que sua condição de segurados obrigatórios estaria pois configurada e materializada.
- b) Da capitulação da fundamentação legal, enfrentado sob a ótica que que . não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. Ou seja, se a narração/descrição do fato caracteriza exatamente o ocorrido, permitindo à defesa exercer sem embargos sua inconformidade, descabida a nulidade do ato.

Observado que tanto os embargos quanto agravos não foram acolhidos, a decisão proferida permanece hígida.

Assim sendo, estes temas, por respeito à matéria julgada, não devem ser objeto de manifestação deste colegiado.

Entendo que existam duas questões preliminares que devem ser enfrentadas:

Da inaplicabilidade da Lei dos Expatriados e da ausência de suporte probatório a justificar o lançamento pela autoridade fiscal

No mérito, devem ser enfrentados

- a) Aplicação da alíquota RAT incorreta
- b) Critérios de Arbitramento utilizados para os trabalhadores expatriados
- c) Da impossibilidade de imposição do lançamento aos trabalhadores expatriados a países do Mercosul
- d) Da não aplicação da multa de ofício de 75%

Avaliando os argumentos da tese defensiva, sobremaneira no tocante ao RAT, observa-se que, de fato, existe o impacto de uma questão paralela que, em nome da verdade material, não deve ser negligenciada.

Vejamos como este colegiado, em recente julgamento (Resolução 2402-001.431, de 12 de agosto de 2025) , se manifestou, por unanimidade, no voto do Conselheiro Gregório Rechmann Junior , do qual transcrevo partes.

“Cargos e funções subordinados principalmente nas diretorias de Corporate & Investment Banking, Varejo, Marketing, Digital e Estratég. Corporativa, Distribuição Varejo, Finanças e Relações com Investidores, Concessão de Crédito, etc, atuando nas áreas Captação, Distribuição e COM, Investimentos Imobiliários, Novos Negócios e Estratégia Corporativa, Planejamento Varejo, etc. (...) Em síntese, conforme retratado pelos demonstrativos de metas e pela vinculação dos cargos a diretorias vinculadas a atividades preponderantemente bancárias, as funções exercidas dos empregados relacionados como sendo de serviços de escritório e apoio administrativo descritos neste Relatório dizem respeito a atividades finalísticas do contribuinte. **A despeito do autoenquadramento do banco para seu estabelecimento matriz no CNAE 8211-3**, de acordo com quadro exibido durante a ação fiscal, a presente auditoria chegou a resultados bastantes diversos.

O relator resgata, a Súmula nº 3511 do Superior Tribunal de Justiça, que esclarece que a alíquota da contribuição para o SAT deve ser aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, no caso de uma empresa com mais de um estabelecimento e é , inclusive, objeto de Ato declaratório do MF.

(...)

Neste espeque, tendo em vista o modus operandi adotado pela autoridade administrativa fiscal em cotejo com as razões de defesa apresentadas pelo Recorrente, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal presta os seguintes esclarecimentos / informações:

- (i) qual a atividade preponderante do estabelecimento matriz do Contribuinte, levando-se em consideração o maior número de empregados de acordo com a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO)? (obs.: neste ponto, solicita-se que a informação seja prestada sem levar em consideração o critério de reclassificação /

reenquadramento de cargos e funções realizado pela Fiscalização)

Entendo, pois, que a bem de preservarmos a busca pela verdade material atinente à matéria ora em julgamento, importa relevante que este processo seja convertido em diligência, dado que, ao expatriar funcionários, a recorrente possa ter agregado os mesmos em um (no caso dois) determinado estabelecimento, por questões de gestão administrativa.

**O lançamento está claramente atrelado à atividade preponderante da empresa e, neste contexto, não fosse o forte argumento de tratar-se exclusivamente de escritório, localizado em região urbana, entenderia como descabido.** Todavia, considerando que é praxe de empresas que expatriam seus funcionários aglutiná-los em um estabelecimento de escritório, a verificação das tipologias funcionais (que a GFIP nos permite consultar) traz utilidade para que se valide ou não o argumento da recorrente. Assim, o demandado nesta proposta de utilizar dados da CBO se processa apenas em favor do recorrente, uma vez que o lançamento claramente está fundamentado na atividade empresarial da recorrente.

Mas a este estabelecimento, independentemente de sua localização, é possível presumir estarem vinculados trabalhadores com diversas ocupações (**como inclusive alega a recorrente ao questionar os critérios de aferição utilizados no lançamento**). E, dada esta constatação, considero imperativo avaliar as atividades desenvolvidas pelos segurados, que é, sem sombra de dúvida, o que vincula de fato o risco inerente e assim pode gerar os benefícios previdenciários que nosso sistema de Seguridade Social disponibiliza.

E os riscos aos quais estão submetidos tem clara e notória correlação com suas atribuições. Assim, entendo, o enquadramento, independente do endereço, pode ou não estar corretamente declarado na GFIP.

O que demanda, no entender deste relator, de uma manifestação da Unidade da Receita Federal, dado que a GFIP (ato declaratório) fora elemento basilar do lançamento.

Dito isso, proponho a conversão em diligência, para que a unidade da Receita Federal se manifeste, nos seguintes termos:

- (i) qual a atividade preponderante dos estabelecimentos do Contribuinte, objeto da autuação levando-se em consideração o maior número de empregados de acordo com a Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) declarada em GFIP para o conjunto de Segurados?
- (ii) Listar os segurados objeto do lançamento (trabalhadores expatriados) em tabela com a coluna e descrição das atividades a partir da CBO

- (iii) caso julgue necessário, intimar o Contribuinte para apresentar os esclarecimentos e documentos que julgar pertinentes;
- (iv) consolidar o resultado da diligência em informação fiscal conclusiva, intimando o Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo legal;
- (v) após, retornar os autos para esse Conselho para prosseguimento do julgamento.

É como voto

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**