



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.724247/2012-37
ACÓRDÃO	2201-012.172 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMARAL GERENCIAMENTO DE RESIDUOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

É devida a contribuição patronal incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados e contribuintes individuais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestam serviços, mediante desconto na remuneração e recolher os valores aos cofres públicos.

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

AFERIÇÃO INDIRETA. MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Não prospera agravamento da multa aplicada quando foi justamente a não apresentação de parte da documentação que ensejou o lançamento por aferição indireta, com a constatação, a partir dos documentos analisados, de ter havido omissão de parte das contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) determinar a aplicação da retroatividade benigna nos termos da Súmula CARF nº 196 e (ii) desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 630/656) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (fls. 611/621), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado nos autos de infração abaixo discriminados, lavrados em 20/04/2012, acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 56/66):

- Auto de Infração – DEBCAD 37.338.792-0, no montante de R\$ 358.451,96, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, referente à contribuição previdenciária patronal e SAT/RAT (fls. 02/22);
- Auto de Infração – DEBCAD 37.338.793-8, no montante de R\$ 70.967,57, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, referente à contribuição previdenciária de segurados e contribuintes individuais (fls. 23/38) e
- Auto de Infração – DEBCAD 37.338.794-6, no montante de R\$ 41.445,10, já acrescidos de juros, multa de ofício e multa de mora, referente à contribuição destinada a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) - (fls. 39/52).

Do Lançamento

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 612/614):

Da análise dos autos depreende-se que o presente processo trata dos seguintes lançamentos:

1) Auto de Infração, **DEBCAD nº 37.338.792-0**, no valor de R\$ 337.040,66, já acrescido da multa de ofício de 75% e 112,5%, da multa e dos juros de mora, referente às contribuições devidas à previdência social, correspondentes à parte da empresa, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada, não declaradas em GFIP.

2) Auto de Infração, **DEBCAD nº 37.338.793-8**, no valor de R\$ 70.967,57, já acrescido da multa de ofício de 75% e 112,5%, da multa e dos juros de mora,

referente às contribuições devidas aa (sic) previdência social pelos segurados empregados e contribuintes individuais não declaradas em GFIP.

3) Auto de Infração, **DEBCAD nº 37.338.794-6**), no valor de R\$ 41.445,10, já acrescido da multa de ofício de 75%, da multa e dos juros de mora, referente as contribuições devidas as terceiras entidades e fundo pela fiscalizada.

Conforme Relatório Fiscal, durante a auditoria fiscal, após análise da documentação apresentada pela fiscalizada, tais como; GFIP, folhas de pagamento, RAIS e registros contábeis, apurou os valores acima relacionados, cujas bases de cálculo referem-se a diferença de pagamentos efetuados a segurados empregados e contribuintes individuais, identificadas na contabilidade e RAIS e em nenhum momento declarados em GFIP.

Informa, ainda, a autoridade lançadora, que para promover a separação dos fatos geradores apurados ao longo da ação fiscal, foram criados os códigos de levantamento a seguir relacionados, possibilitando uma melhor visualização e explicitação das respectivas bases de cálculo e da forma de cálculo das contribuições incluídas nos autos de infração.

LEVANTAMENTOS EM; EM1 e EM2 - BASES DE CÁLCULO DE PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS EMPREGADOS, NÃO DECLARADOS EM GFIP

Este levantamento contém a diferença entre valores registrados na contabilidade e a base de cálculo da contribuição previdenciária declarada em GFIP. Após análise dos lançamentos contábeis, identificou-se várias rubricas de pagamentos de natureza salarial, tais como ordenados e rescisões; gratificações; horas extras; pagamentos de plantão; férias; complemento rescisões e gratificações, cujas bases de cálculo foram informadas na GFIP a menor que os valores lançado em contabilidade.

LEVANTAMENTO PP e PP1 - BASES DE CÁLCULO DE PRÓ-LABORE NÃO DECLARADOS EM GFIP

Este levantamento contém valores pagos a título de Previdência Privada, da empresa e não declarados em GFIP. A empresa foi intimada a apresentar, através do Termo de Intimação Fiscal -TIF nº 05, os documentos que deram origem aos valores registrados contabilidade na conta 111404000011504 (PREVIDÊNCIA PRIVADA) além de informar se este benefício está disponível a todos os trabalhadores da empresa.

Diante da não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados coube à fiscalização considerar os valores constantes das planilhas em anexo como fatos geradores de contribuição previdenciária.

LEVANTAMENTOS RA; RA1 E RA2 - BASES DE CÁLCULO DE PAGAMENTOS EFETUADOS A SEGURADOS EMPREGADOS, REGISTRADOS NA RAIS NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Após comparação RAIS X GFIP, identificou-se a existência de segurados registrados na RAIS, não constando na GFIP, conforme planilha anexa ao presente relatório. Embora a empresa tenha sido notificada através TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 08 em 09/04/2012, não apresentou justificativa para a situação identificada, cabendo assim à fiscalização, a apuração do crédito previdenciário.

LEVANTAMENTO ND, ND1 e ND2 - BASES DE CÁLCULO DE PAGAMENTOS EFETUADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Este levantamento contém valores pagos a contribuintes individuais e não declarados em GFIP. A empresa foi intimada a apresentar, através dos TIF - Termos de Intimação Fiscais nºs 03; 04 e 06 os documentos que deram origem aos valores registrados contabilidade a título de: SERV PREST PESSOA FÍSICA; SERV PRESTADOS; HONORÁRIOS PESSOA JURÍDICA; PRÓ-LABORE; e SERVIÇOS DE TERCEIROS DE PESSOA JURÍDICA;

Neste levantamento, as contribuições previdenciárias referentes à parte dos segurados contribuintes individuais foram obtidas mediante a aplicação do percentual de 11% sobre o valor dos pagamentos efetuados obedecendo sempre o limite máximo do salário de contribuição.

Levantamento DG - Contém valores declarados em GFIP

Esta (*sic*) lançamento contém os valores declarados pelo contribuinte em GFIP e tem o objetivo de demonstrar a apropriação dos recolhimentos da empresa com os valores declarados em GFIP.

Todos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram considerados pela fiscalização, conforme pode ser observado no RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, permitindo assim, uma melhor visualização da origem do débito lavrado.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 23/04/2012 (fl. 02, 23 e 39) e apresentou impugnações em 23/05/2012 (fls. 258/282; 304/328 e 351/375), acompanhadas de documentos (fls. 283/303; 329/350 e 376/608), com os argumentos reproduzidos abaixo, extraídos do acórdão recorrido (fls. 614/616):

(...)

A autuada, por sua vez, a fim de impugnar os autos de infração acima identificados, apresentou as impugnações de fls. 258 a 282, 304 a 328 e 351 a 375, por meio das quais, inicialmente, faz um relato sobre os fatos apurados pela fiscalização no decorrer do procedimento fiscal, alegando, em breve síntese, que:

- a autoridade lançadora desconsiderou em seu levantamento diversos segurados que estavam afastados de suas funções no período objeto da fiscalização, por

motivos diversos, conforme comprova a documentação anexa (doc. 02); Por tal razão, esses segurados não poderiam constar dos levantamentos realizados, razão pela qual a impugnante requer sejam excluídos do presente lançamento;

- outra situação que deixou de ser analisada pela ilustre autuante refere-se aos quinze dias de afastamento do empregado que antecedem a concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente, conforme documentação anexa (doc. 03). A Fiscalização realizou o lançamento do suposto crédito tributário tendo por base as apontadas divergências dos dados declarados em GFIP, englobando todos os valores pagos pela autuada aos segurados, sem fazer qualquer distinção. Entretanto, a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem pacificando o entendimento no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre as verbas pagas pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento que antecedem a concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente, porquanto não se constitui em salário, pela inexistência da prestação efetiva de serviço neste período;

- quando da prestação dos seus serviços, a impugnante direciona alguns de seus empregados para localidades diversas da sua sede, pagando-lhes, por conseguinte, diárias de viagens, para ressarcir os gastos dos seus empregados com as despesas incorridas nessas viagens de trabalho, conforme documentação anexa (doc. 05). Ocorre que a Fiscalização incluiu, de forma indevida, na base de cálculo da contribuição previdenciária, todos os valores pagos a título de diárias de viagem, indistintamente. Logo todos os valores pagos a este título devem ser excluídos da base de cálculo;

- no mesmo sentido, foram realizados alguns pagamentos aos seus empregados a título de ajuda de custo, em virtude da transferência do local de trabalho de alguns deles, para atender às necessidades dos seus clientes instalados em outros Municípios, distintos da sua sede. Desse modo, também excluídos do presente lançamento todos os pagamentos realizados a título de ajuda de custo, conforme relatório constante da documentação anexa (doc. 06);

- em atendimento ao que disciplina os arts. 22, inciso I e 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, os valores pagos a título de previdência privada, ao contrário do que pretende a autoridade lançadora, não se enquadram no conceito de salário de contribuição, logo, não estão sujeitos às contribuições sociais ora pretendidas;

- ao contrário do que praticou a auditora fiscal, jamais poderia ser aplicada a disposição contida no art. 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, que instituiu a multa de ofício de 75%, para abarcar fatos pretéritos, por se tratar de uma penalidade nova, já que a legislação vigente à época dos fatos geradores não previa a incidência de multa de ofício aplicável a tal situação. Neste sentido, cita o art. 144, caput, do Código Tributário Nacional. A se pretender a aplicação deste dispositivo à fatos geradores ocorridos no passado, estar-se-ia praticando uma retroatividade prejudicial ao contribuinte. Por óbvio, uma penalidade nova sempre haverá de

prejudicar a parte. Portanto, considerando que a maior parte dos fatos geradores no caso sob exame são anteriores à vigência da MP 449, de 2008, jamais poderia ser aplicada a multa de 75% prevista na legislação nova, pois esta penalidade tem natureza de multa de ofício, inexistente na sistemática anterior, eis que a aplicação de uma multa nova para regular fatos pretéritos, por óbvio, implicará uma "retroatividade maligna", vedada pelo nosso ordenamento jurídico;

- considerando que a nova legislação estabeleceu um método mais benéfico ao contribuinte de cálculo da multa, previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, consubstanciado na cobrança do valor de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações omitidas, não restam dúvidas de que a penalidade a ser aplicada é esta, uma vez que se trata de multa com a mesma natureza da penalidade anteriormente prevista para a hipótese de entrega de GFIP contendo omissão de dados. Desta forma, a legislação nova certamente deverá retroagir para beneficiar a impugnante, em cumprimento ao quanto disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do Código Tributário Nacional;

- conforme se pode observar da lacônica explicação, contida no item 8.8.2 do Relatório Fiscal, não há qualquer fundamentação para o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%. A fiscalização não apresentou qualquer argumento que justificasse a aplicação da multa majorada em questão, restringindo-se a apenas informar acerca do agravamento da penalidade. Deste modo, considerando-se o princípio da segurança jurídica e o da ampla defesa e contraditório o referido agravamento da multa não merece prosperar;

- ademais, os termos de intimação expedidos pela Fiscalização eram claros ao dispor que toda a documentação haveria de estar disponível para exame da ilustre Auditora nas próprias instalações da autuada. Ocorre que, na realidade, a única vez em que a mesma esteve fisicamente presente na sua sede foi no dia em que entregou o termo de abertura da fiscalização e o primeiro termo de intimação para entrega de documentos. A partir deste dia, ela nunca mais esteve presente no endereço da impugnante e toda a documentação solicitada era entregue diretamente à Fiscal, no prédio sede da Receita Federal do Brasil. Diante do exposto, requer que seja decretada a nulidade do agravamento da multa de ofício, tendo em vista a ausência de fundamentação jurídica para sua aplicação.

Por fim, diante de todo o exposto, pleiteia a improcedência da presente autuação, extinguindo-se o crédito tributário ora exigido. Na hipótese de ainda restarem valores a serem cobrados, pleiteia pela revisão do lançamento, desconsiderando a multa de ofício no percentual de 75% e aplicando-se a multa prevista no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Da Decisão da DRJ

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, em sessão de 29 de junho de 2015, no acórdão nº 07-37.536 (fls. 611/621), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 611/612):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social e as terceiras entidades e fundos as contribuições as contribuições patronais, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, bem como reter e recolher aos cofres públicos as contribuições devidas pelos mesmos.

AUXÍLIO DOENÇA.

O pagamento efetuado pela empresa ao empregado referente aos primeiros 15 (quinze) dias do afastamento da atividade por motivo de DOENÇA possui natureza jurídica de remuneração salarial, integrando a base de cálculo de incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A exigência de que o pagamento de plano de previdência privada complementar deve ser extensivo a todos os segurados da empresa é condição essencial para que não haja incidência de contribuição social sobre tal parcela.

MULTA. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR. ANÁLISE APLICAÇÃO RETROATIVIDADE BENIGNA.

Havendo legislação posterior que altere os parâmetros de aplicação de penalidades, necessário se faz o cotejo dos cálculos matemáticos para verificação da necessidade de retificação do crédito tributário. Confronto das multas aplicadas conforme art. 35, II, “a” da Lei nº 8.212/91 na redação vigente à época do lançamento com aquela prevista no novo art. 35-A desta Lei, inserido pela MP nº 449, de 2008.

MULTA AGRAVADA.

O percentual da multa de ofício será aumentado de metade quando o contribuinte deixar de apresentar os arquivos digitais solicitados pela autoridade lançadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 22/10/2015 (AR de fl. 628) e interpôs recurso voluntário em 23/11/2015 (fls. 630/656), em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

DAS SUPOSTAS DIVERGÊNCIAS APONTADAS

- Segurados-afastados
- Quinze dias de afastamento que antecedem a concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente
- Diárias de viagem e ajuda de custo
- Previdência Privada

DA APLICAÇÃO INCORRETA DA MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 75%

* Multa por omissão de dados na GFIP:

* Multa de mora:

* Multa de ofício:

Da multa a ser aplicada no caso em apreço

DA MAJORAÇÃO INDEVIDA DA MULTA DE OFÍCIO

DO PEDIDO

110. Ante todo o exposto, pleiteia a recorrente seja dado provimento ao presente Recurso, a fim de que sejam julgadas improcedentes as presentes autuações, extinguindo-se o crédito tributário ora exigido.

111. Por derradeiro, apenas em observância ao princípio da eventualidade, na hipótese de ainda restarem valores a serem cobrados, pleiteia a recorrente pela revisão do lançamento, desconsiderando a multa de ofício no percentual de 75% e aplicando-se a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009), em conformidade com o quanto disposto no art. no art. (sic) 106, II, c, do Código Tributário Nacional.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Passamos à análise dos argumentos do Recorrente.

Remunerações de Segurados Afastados, Quinze Dias de Afastamento que Antecedem a Concessão do Auxílio-Doença ou do Auxílio-Acidente, Verbas de Diárias de Viagem e Ajuda de Custo, e Previdência Privada.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 56/66) que, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte foi regularmente intimado a prestar os esclarecimentos sobre as divergências

identificadas pela fiscalização e que originaram os autos de infração objeto dos presentes autos, sem, contudo, prestar os esclarecimentos solicitados.

Em sede de impugnação e posteriormente com a interposição do recurso voluntário, em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sem trazer a colação fatos novos ou elementos de prova capazes de modificar o que foi decidido pela autoridade julgadora de primeira instância, o Recorrente aduz que nas bases de cálculo lançadas devem ser excluídas: (i) as remunerações de segurados afastados; (ii) correspondentes aos quinze dias de afastamento que antecedem a concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente e (iii) verbas de diárias de viagem e ajuda de custo. Quanto à previdência privada afirma tratar-se de valores depositados em uma conta do ativo não circulante da empresa Recorrente, não havendo qualquer distribuição deste valor para terceiros, constituindo, até o momento, um investimento de longo prazo realizado pela peticionante, sem, contudo, apresentar qualquer documento.

A decisão recorrida rechaçou os argumentos do Recorrente, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos, abaixo reproduzidos (fls. 616/619), com os quais concordo, motivo pelo qual os utilizo como razão de decidir no presente tópico, tendo em vista o disposto no artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF Nº 1.634 de 2023 (RICARF):

(...)

Nulidades

Inicialmente, a respeito das nulidades que podem afetar o processo administrativo fiscal, importa registrar que assim dispõe o Decreto 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.....

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

Como se vê, do texto legal acima citado depreende-se que as únicas situações que afetam o processo de lançamento tributário de forma absoluta são os atos e termos lavrados por pessoa incompetente. Irregularidades, incorreções ou omissões diferentes destas poderão ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Deste modo, considerando-se que todos os atos e termos constantes dos autos foram praticados por pessoas no pleno gozo de sua competência funcional, nenhuma das questões aduzidas pelas manifestantes macularia o processo

administrativo de forma absoluta, posto que todas seriam passíveis de saneamento.

Base de cálculo

Em que pese as alegações da autuada quando aduz que a autoridade lançadora desconsiderou em seu levantamento diversos segurados que estavam afastados de suas funções no período objeto da fiscalização, por motivos diversos, pelo que, as verbas pagas a tais segurados não poderiam constar dos levantamentos realizados, importa registra que conforme consta do relatório fiscal e do relatório deste voto, após análise dos lançamentos contábeis, além dos valores pagos a título de previdência privada, identificou-se várias rubricas de pagamentos de natureza salarial, tais como ordenados e rescisões; gratificações; horas extras; pagamentos de plantão; férias; complemento rescisões e gratificações, cujas bases de cálculo foram informadas na GFIP a menor que os valores lançados na contabilidade.

Bem como, foram identificados vários pagamentos registrados na contabilidade a título de: SERV PREST PESSOA FÍSICA, SERV PRESTADOS; HONORÁRIOS PESSOA JURÍDICA, PRÓ-LABORE, e SERVIÇOS DE TERCEIROS DE PESSOA JURÍDICA, para os quais, embora devidamente intimada a fiscalizada não apresentou nenhuma justificativa, tampouco qualquer comprovante referente aos respectivos pagamentos.

A fiscalização informa ainda que após comparação RAIS X GFIP, identificou-se a existência de segurados registrados na RAIS, não constando na GFIP, conforme planilha anexa ao presente relatório e que embora a empresa tenha sido notificada através TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 08 em 09/04/2012, não apresentou justificativa para a situação identificada.

Como se vê, os valores que serviram de base de cálculo das contribuições ora pretendidas, conforme informações constantes dos documentos apresentados pela fiscalizada, foram pagas aos segurados empregados a serviço da fiscalizada não à trabalhadores afastados como pretende fazer crer a requerente. Se alguns dos segurados empregados, cuja remuneração foram (*sic*) incluídas no presente lançamento, de fato, encontravam-se afastados cabia a empresa proceder ao registro destas movimentações tanto na sua escrita contábil, como nas folhas de pagamento e na GFIP.

Deste modo, considerando-se que as remunerações que serviram de base de cálculo para o presente lançamento foram registradas como pagas aos segurados que efetivamente não se encontravam afastados, o presente lançamento não merece nenhum reparo.

Auxílio – Doença / Primeiros Quinze Dias de Afastamento

Sustenta o contribuinte que das verbas lançadas pela fiscalização como base de cálculo, parte delas referem-se aos quinze dias de afastamento do empregado

que antecedem a concessão do auxílio-doença, sobre as quais é indevida a incidência de contribuições sociais.

No que tange às parcelas pagas, em tese, pelo empregador aos segurados empregados no período em que estes se encontravam afastado por motivo de doença ou acidente, mas que não esteja em gozo de benefício previdenciário, importa registrar que, em que pese as alegações da defesa, há incidência das contribuições sócias previdenciárias e para terceiros, uma vez que a base de cálculo das referidas contribuições, conforme definido pelo art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, deve contemplar todas as vantagens recebidas pelo empregado durante o vínculo trabalhista, salvo aquelas expressamente excluídas.

O que fundamenta e justifica o pagamento de salários e dos encargos correspondentes não é tão somente a prestação do serviço, mas também o vínculo estabelecido entre o empregador e o empregado, pelo qual há um comprometimento recíproco em cujas bases se forma o histórico profissional do trabalhador e irradiam direitos trabalhistas e previdenciários.

Nos afastamentos de até quinze dias, o empregado tem direito a salário. Sobre isso não deve pairar qualquer dúvida, porquanto a disposição do artigo 60, § 3º da Lei nº 8.213, de 1991, é clara e expressa: “Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral”.

O auxílio-doença é um benefício previdenciário e sobre ele não incide contribuições, *ex vi* do artigo 28, § 9º, alínea “a” da Lei nº 8.212, de 1991. O que marca o início do benefício é a constatação inequívoca do estado de incapacidade, o que só é possível, nos termos da Lei, a partir do décimo sexto dia de afastamento (artigo 59 da Lei nº 8.213/1991). Esse termo inicial marca também a mudança de esfera de proteção que a Lei garante ao segurado da Previdência, isto é, a proteção legal deixa de incidir no âmbito da empresa e passa a incumbir à Previdência Social o ônus financeiro, até que se dê a reabilitação do segurado.

Uma vez que o benefício previdenciário só se configura a partir do décimo sexto dia de afastamento, enquanto este não se verificar o trabalhador estará sob a proteção da Lei no âmbito da empresa a qual se acha vinculado pela relação trabalhista. Cabe a esta, portanto, pagar os salários do empregado durante os primeiros quinze dias que antecedem o auxílio-doença, na forma contratual, porquanto inquestionável sua natureza salarial.

Há de se considerar ainda que a Lei nº 8.212, de 1991 traz lista exaustiva de parcelas remuneratórias que não integram o salário de contribuição, entre as quais não está a parcela relativa aos quinze primeiros dias de afastamento do empregado em razão de doença ou acidente, exatamente por se tratar de salários normais pagos no decorrer do mês, com base na jornada de trabalho. A Lei nº 8.212, de 1991 deixa claro que enumera itens de forma taxativa quando utiliza o termo “exclusivamente” no § 9º do seu artigo 28.

O sujeito passivo, em síntese, alega que sobre os valores pagos a diretores a título de previdência complementar não incidem contribuições previdenciárias, por serem pagamentos eventuais que não possuem natureza salarial.

Previdência Privada

O regime de previdência privada de caráter complementar foi assegurado na Constituição da República em seu art. 202, e a isenção das contribuições pagas pelo empregador a esse título no § 2º do referido artigo:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

[...]

§ 2º As contribuições do empregador, 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, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, **nos termos da lei**. (Grifei)

O referido § 2º trata-se de uma norma constitucional que ganhou eficácia somente com a edição do artigo 28, § 9º, alínea p), da Lei nº 8.212, de 1991 transcrita abaixo:

Art. 28. [...]

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

(...)

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

Referida norma é muito clara ao determinar que a isenção alcança somente as contribuições pagas pelo empregador a título de programa de previdência complementar disponibilizado a todos os empregados e dirigentes.

No presente caso, conforme consta do relatório deste voto, embora devidamente intimada a apresentar os documentos que deram origem aos valores registrados na contabilidade na conta 111404000011504 (PREVIDÊNCIA PRIVADA), além de informar se este benefício estaria disponível a todos os trabalhadores da empresa, a fiscalizada não atendeu a intimação, tampouco, em sede de impugnação logrou êxito em comprovar que a verba ora discutida foi paga de acordo com norma legal que versa sobre a matéria, o que já é suficiente para

afastar a pretendida isenção prevista na alínea p do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Nesse ponto, portanto, não merece reparo o presente lançamento.

Diárias de Viagem e Ajuda de Custo

No que tange as alegações da defesa pertinentes ao tema, importa registrar que dentre as rubricas consideradas pela fiscalização como base de cálculo dos autos de infração ora combatidos não consta nenhuma com os referidos títulos, logo, os argumentos da defesa deixarão de ser analisados, por este órgão julgador, vez que não há litígio instaurando no presente caso.

(...)

A única ressalva a ser efetuada, ainda que não tenha o condão de alterar a conclusão do voto, uma vez que o fundamento para o não acolhimento dos argumentos do contribuinte em relação à necessidade de exclusão de verbas de natureza indenizatória deveu-se ao fato de não ter havido a comprovação, por parte do próprio contribuinte, de que sobre tais rubricas houve a incidência e o recolhimento da contribuição previdenciária, consiste especificamente em relação aos quinze primeiros dias de auxílio-doença/acidente, onde, para ambas, o Supremo Tribunal Federal já definiu que o debate possui viés infraconstitucional. No primeiro caso a negativa se deu por meio da análise do Recurso Extraordinário nº 892.238/RS. O Ministro Luiz Fux ao fundamentar sua decisão destacou:

A questão posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à definição da natureza de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do que determina o artigo 28 da Lei 8.212/1991.

Não há, portanto, matéria constitucional a ser analisada. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extras, tão somente a partir de interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais pertinentes (Lei 8.212/1991, Lei 8.213/1991 e Decreto 3.038/1999).

(...)

Ressalte-se que a questão em discussão difere do tema submetido à repercussão geral, nos autos do RE 565.160, sob a relatoria do Min. Marco Aurélio, em sessão realizada em 10/11/2007 (Tema 20), posto que neste último será definida a interpretação do termo “folha de salários”, mencionado expressamente pelo artigo 195 da Constituição Federal, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Igualmente, não se confunde com a questão posta nos autos do RE 593.068, submetido à repercussão geral em 07/05/2009 e em julgamento por este Plenário, sob a relatoria do Min. Roberto Barroso (Tema 163), visto que este

último trata da delimitação do conceito de remuneração, para fins de aferição da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelo servidor público, com base na solidariedade de custeio, prevista expressamente pela Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional 41/2003, ao lado do caráter contributivo do regime previdenciário assegurado aos servidores públicos. Diante do exposto, manifesto-me pela inexistência de repercussão geral da questão suscitada.

No caso do auxílio-doença a análise foi feita nos autos do Recurso Extraordinário nº 611.505/SC, *leading case* do Tema 482¹, com trânsito em julgado em 19/02/2021, o qual recebeu a seguinte ementa:

Ementa

EMENTA: REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE VALORES PAGOS PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AUXÍLIO-DOENÇA. AUSÊNCIA DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

I – A discussão sobre a incidência, ou não, de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador nos primeiros quinze dias de auxílio-doença situa-se em âmbito infraconstitucional, não havendo questão constitucional a ser apreciada. II – Repercussão geral inexistente.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por maioria, recusou o recurso ante a ausência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencidos os Ministros Min. Marco Aurélio, Min. Dias Toffoli e Min. Gilmar Mendes. Não se manifestaram os Ministros Min. Cezar Peluso, Min. Joaquim Barbosa e Min. Cármen Lúcia. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI Redator para o acórdão.

Neste cenário, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional editou atos para fazer incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”, a que se refere a Lei nº 10.522 de 2002, os seguintes temas, os quais constam – nesta data – com a seguinte redação:

a.b) 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença Resumo: O STJ, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, entendeu pela exclusão da remuneração paga pelo empregador ao empregado nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade da base de cálculo da contribuição patronal disciplinada no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Esse mesmo entendimento foi replicado para a contribuição do empregado, as contribuições de terceiros e do SAT/RAT, sediada no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, haja vista a identidade de base de cálculo dessas contribuições (folha de

¹ Título: Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença.

salários) com a contribuição previdenciária do art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, o que impõe aqui a mesma solução proferida no REsp nº 1.230.957/RS (tema nº 478 de recursos repetitivos).

Observação 1: A dispensa da contribuição do empregado do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 2002, foi autorizada na Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017.

Observação 2: A dispensa da contribuição do empregador de que trata o art. 22, I e §1º, da Lei nº 8.212, de 2002, foi autorizada na Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD n.º 08, de 18/09/2020, mas a inclusão em lista foi positivada no Parecer SEI Nº 1446/2021/ME.

Observação 3: A dispensa da contribuição do empregador do art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 2002, (SAT/RAT) do seu adicional regido no art. 57, §6º, da Lei nº 8.213, de 1991, bem como das contribuições destinadas aos terceiros incidentes sobre a folha de salários foi autorizada no Parecer SEI Nº 16120/2020/ME.

Precedentes: REsp nº 1.230.957/RS (recurso repetitivo), AgInt no REsp 1825540/RS, AgInt no REsp 1602619/SE e tema nº 482 de repercussão geral.

Referência: Nota PGFN/CRJ Nº 115/2017 (complementada pela Nota nº 520/2020), Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/COJUD n.º 08, de 18/09/2020, Parecer SEI Nº 16120/2020/ME e no Parecer SEI Nº 1446/2021/ME".

* Data da inclusão: 12/04/2021

Ainda que não haja a incidência tributária (contribuição patronal, de terceiros e o SAT/RAT) em relação aos 15 primeiros dias de afastamento que antecedem o benefício de auxílio-doença, como visto da reprodução acima, merece deixar consignado que além de alegações, nos documentos juntados com a impugnação (fls. 399/500) e no próprio recurso voluntário, não há a identificação por parte do Recorrente dos valores correspondentes a cada uma das rubricas, que no seu entendimento, deveriam ser excluídas do lançamento, razão pela qual não pode ser acolhido seu pleito.

Da Aplicação da Multa de Ofício.

O Recorrente relata ter havido equívoco por parte da fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira instância na interpretação legislativa quanto a aplicação das multas previstas nos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212 de 1991, em razão da alteração promovida pela MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941 de 2009.

Aduz que a interpretação deve ser feita de forma individualizada em relação à: (i) multa de mora; (ii) multa de ofício e (iii) multa de omissão de dados ou falta de entrega de GFIP. Caso tenha ocorrido redução da penalidade específica, haverá a aplicação retroativa da lei posterior. Caso contrário, ou seja, na hipótese de criação de nova penalidade ou de majoração de multas por óbvio, a legislação nova não deverá retroagir para abarcar fatos pretéritos.

Convém reproduzir os fundamentos do juízo *a quo* sobre o tema (fls. 619/621):

(...)

Multa de Ofício de 75% e 112,5%.

Primeiro deve-se esclarecer que a legislação aplicável às contribuições previdenciárias permite a cumulação de multas por descumprimento de obrigação acessória com a multa aplicada quando do lançamento de ofício por descumprimento de obrigação tributária principal.

Posto isto, é imperioso esclarecer que com o advento da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a Lei nº 8.212, de 1991 sofreu diversas alterações, entre elas a que modificou sensivelmente o valor das multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias, nos termos do novo artigo 32-A.

De outro lado, a multa antes aplicada no lançamento por descumprimento da obrigação principal foi alterada e passou a ser exigida nos moldes previstos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme dispõe o novo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 Incluído pela MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008 – DOU DE 4/12/2008

Lei 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição extra**) Alterada pela **LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra**

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição extra**) Alterada pela **LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra**

(...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição extra**) Alterada pela **LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra**

Observe-se que, neste caso, na sistemática do inciso I do art. 44, a multa de 75% refere-se tanto a falta de pagamento do tributo, obrigação principal, quanto ao

descumprimento do dever instrumental de apresentar declaração ou apresentá-la com dados inexatos, obrigação acessória.

Esta situação permite concluir que a multa de 75% diz respeito às duas infrações. Vale dizer que, simultaneamente são verificadas as duas infrações e aplica-se uma única multa por descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória.

Conseqüentemente, havendo legislação posterior alterando os parâmetros de aplicação de penalidades, necessário se faz o cotejo dos cálculos matemáticos de forma que seja aplicada a norma mais benéfica ao contribuinte, nos exatos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Assim sendo, conforme demonstrado na planilha, item 8.8.5, do Relatório Fiscal, para as competências de 01, 02, 04 a 09, de 2008 prevaleceu, o que prevê a nova redação dada ao art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicando-se, neste caso, o que dispõe o inciso I, do art. 44, da Lei 9.430, de 1996, multa de ofício no importe de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento e em virtude da falta de declaração e nos de declaração inexata.

No que se refere às competências 03, 10 e 11 de 2008, cujas GFIPs foram exportadas em 10/06/2010, 30/12/2008 e 28/01/2009, respectivamente, posteriores, portanto, à vigência da MP nº 449, de 2008, deve prevalecer, para fins de aplicação da multa punitiva o que estabelece o §5º do art. 32 da Lei 8.212, de 91 e alínea a do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, conjugado com a aplicação do AI 78, tal como procedeu a autoridade lançadora.

Para as competências 12 e 13/2008, não há que estabelecer comparação de multas, uma vez que as referidas competências, já figuram com fatos geradores posteriores à edição da MP nº 449, de 04.12.2008.

Em decorrência do não atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nºs 05 e 08, a fiscalização majorou a multa de ofício em 75%, aplicada sobre as contribuições constantes dos Lançamentos PP1 e EM1, em 50%, ncom (*sic*) fundamento no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, c.c. art 44, inciso I, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Lei nº 8.212 de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430 de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

Como se depreende dos dispositivos legais acima transcritos, as multas de ofício aplicadas na presente autuação são de caráter objetivo, bastando ocorrer as hipóteses descritas nos dispositivos citados para que a fiscalização no seu dever de ofício aplique as penalidades cabíveis.

Cumpra esclarecer que os percentuais e hipóteses da multa estão definidos, de forma objetiva, aplicada na forma imposta na legislação específica, que está em plena vigência, enunciada por período, no rol dos dispositivos legais contido no Anexo – Fundamentos Legais do Débito - FLD, que registra as hipóteses de incidência e os respectivos percentuais.

Ademais, por se tratarem de leis em pleno vigor e produzindo eficácia, de forma vinculada a elas deve a autoridade lançadora proceder ao lançamento, conforme previsto no § único do art. 142 do CTN.

Tampouco, este órgão julgador possui competência legal para declarar indevidos valores moratórios e penalidades com exigência determinada pela legislação como aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social e quando da ocorrência de infração a dispositivo de lei e/ou regulamentos.

Portanto, ao contrário do que pleiteia a defendente, não merece qualquer reparo a imposição das multas aplicadas por meio dos autos de infração ora combatidos.

(...)

Como visto da reprodução acima, para fins de cálculo da multa aplicada foram utilizadas as prescrições normativas e legais vigentes à época, não havendo qualquer irregularidade no procedimento adotado pela fiscalização.

Contudo, restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de

ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

Em razão de alteração do entendimento quanto a aferição da multa, aplicável ao caso em análise o teor da Súmula CARF nº 196, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Além das conclusões acima, também a multa prevista no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996² não pode subsistir.

Conforme informação no Relatório Fiscal, os procedimentos efetuados no curso da fiscalização tiveram amparo no artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212 de 1991³ e artigos 446 e 447,

² **LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2110, de 17 de outubro de 2022.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

inciso II, §§ 1º a 3º da Instrução Normativa RFB nº 971 de 1999⁴, vigente à época dos fatos, que tratam acerca da aferição indireta (fl. 59).

Depreende-se que foi justamente a não apresentação de parte da documentação que ensejou o lançamento por aferição indireta, com a constatação, a partir dos documentos analisados, de ter havido omissão de parte das contribuições previdenciárias que foram objeto do lançamento nos presentes autos.

Ainda que se refiram à tributos diferentes, todavia a lógica é a mesma sedimentada nas Súmulas CARF nº 96 e 133:

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

³ **LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(...)

⁴ **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 971, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2009.** Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Art. 446. Aferição indireta é o procedimento de que dispõe a RFB para apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais.

Art. 447. A aferição indireta será utilizada, se:

(...)

II - a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente;

(...)

§ 1º Considera-se deficiente o documento apresentado ou a informação prestada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele documento que contenha informação diversa da realidade ou, ainda, que omita informação verdadeira.

§ 2º Para fins do disposto no inciso III do caput, considera-se prova regular e formalizada a escrituração contábil em livro Diário e Razão, conforme disposto no § 13 do art. 225 do RPS e no inciso IV do art. 47 desta Instrução Normativa.

§ 3º No caso de apuração, por aferição indireta, das contribuições efetivamente devidas, caberá à empresa, ao segurado, proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

Súmula CARF nº 133**Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019**

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Neste diapasão, conclui-se que o caso em análise não configura situação passível de agravamento da multa.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) determinar a aplicação da retroatividade benigna nos termos da Súmula CARF nº 196 e (ii) afastar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos