



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



**Processo nº** 13888.720958/2012-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-010.709 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de dezembro de 2022  
**Recorrente** CAAD TECNOLOGIA E INFORMATICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo a recorrente apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento e nem demonstrado o fato impeditivo, modificativo ou extintivo, não prosperam as meras alegações do recorrente.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AFERIÇÃO INDIRETA. LANÇAMENTO VÁLIDO.

Não há que se falar em nulidade do lançamento empreendido, quando, na parte em que houve arbitramento da base de cálculo, a fiscalização exerceu o dever de lançar de ofício a importância que reputou devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. A legislação não exige circularização como requisito para o lançamento por arbitramento.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Diante da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa CFL 78).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) para os autos de infração com lançamento de obrigação principal, aos débitos com fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei 8.212/1991, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009; e b) para o auto de infração com lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, determinar o recálculo da multa aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 836/872) interposto em face de decisão (e-fls. 814/829) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

**AIOP n.º 37.349.248-0** (e-fls. 547/566), no valor total de R\$ 910.391,57, a envolver as rubricas “**12 Empresa**” e “**13 Sat/rat**” (levantamentos: CT- VERBAS CONTAB FOLHA IBRATI, CT2 - VERBAS CONTAB FOLHA IBRATI, FP – VERBAS FOPAG NÃO TRIB, FP2 - VERBAS FOPAG NÃO TRIB, OU – VERBAS FOPAG IBRATI E DIRF OU1 – VERBAS FOPAG IBRATI E DIRF E OU2 – VERBAS FOPAG IBRATI E DIRF) e competências 01/2007 a 12/2008;

**AIOP n.º 37.349.250-2** (e-fls. 587/606 e 812), no valor total de R\$ 250.998,95, a envolver a rubrica “**15 Terceiros**” (levantamentos: CT, CT2, FP, FP2, OU, OU1 e OU2) e competências 01/2007 a 12/2008;

**AIOP n.º 37.349.249-9** (e-fls. 798/811), no valor total de R\$ 246.411,29, a envolver a rubrica “**11 Segurados**” (levantamentos: CT, CT2, OU, OU1 e OU2) e competências 01/2007 a 12/2008;

**AIOA n.º 37.349.247-2** (e-fls. 546), no valor total de R\$ 74.387,52, lavrado por ter a empresa apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nas competências 01/2008 a 11/2008, a infringir o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n. 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 1997 (**Código de Fundamento Legal – CFL 68**).

Todos os AIs foram cientificados em 29/03/2012 (e-fls. 546, 547, 812 e 798). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 101/113.

Na impugnação (e-fls. 618/637), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Alegações comuns aos AIOPs. Ilegalidade da cumulação da multa punitiva com multa de mora. Aplicação indevida da multa de mora de 24%. Base de cálculo das contribuições. Verbas não integrantes do salário-de-contribuição. Demais verbas autuadas.
- (c) Base de cálculo do AIOA.
- (d) Subsidiariamente, inclusão do IBRATI no polo passivo do processo administrativo fiscal.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 814/829):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.** As normas consideradas ilegais ou inconstitucionais pelo impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. RUBRICAS PAGAS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO REGENTE.** São considerados salários de contribuição os pagamentos relativos a direito autoral sobre propriedade intelectual, participação nos lucros e resultados, cotas de utilidade, transporte e demais verbas pagas em desacordo com a legislação concernente.

**INCLUSÃO NO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Impossível a inclusão no polo passivo de entidade não caracterizada como contribuinte ou responsável, conforme definição do CTN.

**DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.** A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, preenchidos os requisitos previstos na legislação, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

**APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO TEMPORAL.** As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções previstas legalmente.

**DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL.** O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais ou eletrônicos autorizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 13/03/2013 (e-fls. 832/834) e o recurso voluntário (e-fls. 836/872) interposto em 12/04/2013 (e-fls. 835), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. O termo *a quo* da contagem do prazo para a interposição do presente recurso ocorreu em 15.03.2013 e o termo final ocorrerá em 13.04.2013, sendo manifesta a tempestividade do presente recurso.
- (b) Alegações comuns aos AIOPs. A principal motivação dos AIOPs reside na presunção de eleger os valores informados na DIPJ como base de cálculo para as contribuições previdenciárias, sob a falsa premissa de que tais valores refletiam o valor real dos custos/despesas com salários. A decisão recorrida considerou que a fiscalização fez comparações para a apuração do crédito tributário, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, o que não mais poderia ser feito pela preclusão probatória. A contribuinte forneceu toda a documentação solicitada para a fiscalização, bem como prestou os esclarecimentos pedidos. Quanto à existência de duas folhas de pagamento, a RECORRENTE em sede de fiscalização, bem como em sede de impugnação, esclareceu que a Folha Fiscal corresponde aos valores levados à tributação, e a Folha IBRATI, corresponde às verbas lançadas sobre as quais não há incidência da contribuição previdenciária. Não houve omissão de documentos ou de esclarecimentos, sendo que a divergência entre GFIP e DIRF decorre do fato de diversos pagamentos terem sido realizados em mais de uma competência, sendo o regime de ambas diverso. O pagamento mensal dos contratos de prestação de serviços firmados por prazo determinado e a rotatividade dos funcionários, conforme CAGED (doc 12 da impugnação), motivam as diferenças, sendo que as rescisões geram significativos valores a título de verbas indenizatórias, sem incidência de contribuições previdenciárias. Assim, resta esclarecida a divergência apontada apenas em indícios. Conforme voto do conselheiro Paulo Roberto Cortez, divergência de declaração de rendimentos, por si só, não autoriza presunção de omissão de receitas, cabendo apreciação da contabilidade e circularização junto às fontes pagadoras para se confirmar a presunção comum. A Ficha 4 A, linha 27, questionada pela autoridade fiscal, segundo o Manual DIPJ 2008, indica “os custos com mão de obra com vínculo empregatício aplicado diretamente na produção dos serviços”, e conforme o relatório do PAF reflete a folha IBRATI (conta 920.00.01 - Salários). Ocorre que na conta 920.00.01 - Salários, referente ao 1º trimestre de 2007 (Doc.03 da Impugnação), consta o valor de R\$461.081,74, na DIPJ 2008 referente ao 1º trimestre de 2007 (Doc.04 da Impugnação) consta o valor de R\$462.696,30 e na Folha IBRATI referente ao mesmo período (Doc.05 da Impugnação) consta o valor total de R\$380.148,65, corroborando a divergência entre elas e a autuação infundada lavrada pela autoridade fiscal. No mesmo sentido, existe divergência na Ficha 5 A, linha 02, também questionada pela autoridade fiscal, onde consta na conta 940.00.02 - Salários (Doc.06 da Impugnação), referente ao 1º trimestre de 2007, o valor de R\$119.466,60, na DIPJ 2008 referente ao 1º trimestre de 2007 (Doc.07 da Impugnação) consta o valor de R\$128.932,91 e na Folha Fiscal referente ao mesmo período (Doc.08 da Impugnação) consta o valor total de R\$135.853,13. Assim, não há como conferir credibilidade à base de cálculo do PAF em questão, mantida pelo v. acórdão recorrido, tendo em vista a divergência demonstrada acima, a título exemplificativo, motivo pelo qual o PAF deve ser anulado integralmente. Ademais, a interpretação do

Manual da DIPJ não é absoluta, podendo o contribuinte ver-se diante de uma situação em que tenha que adotar uma das interpretações possíveis para determinada Ficha da referida obrigação acessória, como por exemplo, citeamos a já mencionada Ficha 5 A, linha 02, havendo dúvida se podem ser incluídas nessa linha toda e qualquer verba recebida pelos empregados ou se somente aquelas consideradas como remuneração, para fins fiscais. Não há como afirmar que os valores declarados em DIPJ refletem os verdadeiros custos/despesas incorridos pela RECORRENTE no período fiscalizado, diante da relatividade de seu preenchimento descrita acima, pois pode se tratar de mero erro de fato na declaração. Muito embora não tenham sido apresentados pela RECORRENTE todos os comprovantes relativos às verbas que não se sujeitam à incidência da Contribuição Previdenciária, os documentos acostados aos autos, a título exemplificativo, revelam-se suficientes para demonstrar que a base de cálculo utilizada na autuação englobou verbas não sujeitas à incidência da referida contribuição. Para que não parem mais quaisquer dúvidas acerca das alegações da RECORRENTE, em atenção ao Princípio da Verdade Material, reitera o pedido para que sejam os autos baixados em diligência para que a autoridade fiscalizadora analise a documentação contábil e fiscal da RECORRENTE, disponível em seu domicílio fiscal, e certifique que a base de cálculo dos autos de infração em tela abarcaram verbas que não se sujeitam à incidência da Contribuição Previdenciária, e proceda a anulação da autuação. Verbas não integrantes do salário-de-contribuição e prova indiciária. Os documentos fiscais exibidos para a fiscalização não evidenciam nenhuma irregularidade ou omissão de recolhimento. Não é possível a tributação ou condenação do contribuinte por presunções ou indícios, ainda mais quando não levam a conclusão lógica pretendida. A divergência da documentação apresentada não é suficiente, pois não se demonstrou que as verbas descritas na Folha IBRATI (direito autoral sobre a propriedade intelectual, a participação nos lucros – PLR, as cotas de utilidades o transporte) e as “das demais verbas autuadas” integram a base de cálculo. Como justificativa para a reclassificação, alega-se que a empresa não ter teria esclarecido a natureza das verbas não tributadas, não fornecendo provas suficientes para comprovar a não incidência das contribuições previdenciárias sobre tais verbas, mas o ônus da prova para a reclassificação compete ao fisco, não bastando meras suposições. Além disso, em face da legislação tributária e previdenciária, as verbas descritas na Folha IBRATI não integram o salário. No tocante à propriedade intelectual, conforme apresentado na Impugnação, havia previsão no contrato de trabalho e no acordo coletivo do sindicato responsável do pagamento das verbas em comento aos funcionários. Não obstante, os argumentos despendidos nesse sentido, a Delegacia de Julgamento manteve os Autos de Infração, em razão da suposta não comprovação pela recorrente dos critérios de pagamento das referidas verbas não integrantes da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Cabe destacar que o direito relativo à propriedade intelectual dos empregados foi cedido contratual e legitimamente para mesmos, conforme demonstrado nos esclarecimentos ao fiscal durante a realização da fiscalização e confirmado pela própria autoridade fiscal no item 19 a 22 do relatório elaborado para o presente PAF (Doc. 09 da Impugnação). Ainda

assim, foi considerado que a recorrente não teria apresentado nenhum relatório que comprovasse o vínculo quantitativo entre a remuneração mensal e sua natureza, o que contradiz com os fatos. Conforme mencionado, a recorrente possuía duas folhas de pagamento no período fiscalizado, sendo uma delas atribuída ao IBRATI, cuja composição se dava pelas parcelas não integrantes do salário de contribuição. A título ilustrativo, foram juntados aos autos, relatórios elaborados pelo IBRATI referentes ao período compreendido entre janeiro e março de 2007, de todos os empregados da época, com a discriminação das verbas pagas a título de transporte, participação nos resultados, propriedade intelectual, cotas de utilidade, entre outras. Dessa forma, restou comprovado, por meio do relatório descritivo realizado pelo IBRATI, que todas as verbas pagas aos empregados não integravam o salário de contribuição, o que prejudica integralmente a tese da autoridade fiscal e, por consequência, os cálculos elaborados para a quantificação da base de cálculo. Em relação às verbas de transporte e cotas de utilidade, se aplica o mesmo raciocínio, qual seja previsão contratual e discriminação no recibo do pagamento e ratificação de sua necessidade pelo Acordo Coletivo da categoria firmado à época, conforme disposto em sua Cláusula Quinta e seus incisos. Relativamente à participação nos lucros ou resultados (PLR), referente ao ano de 2008, esclarecemos que se trata de provento expressamente previsto na Convenção Coletiva da categoria firmada à época, juntada aos esclarecimentos prestados à fiscalização, nos termos de sua Cláusula Décima Sexta. O argumento trazido no v. acórdão recorrido de que esses argumentos seriam insuficientes, pois, que, para ser considerado como não passível de incidência de contribuições sociais, o pagamento das rubricas em questão deveriam obedecer aos requisitos legais trazidos no Relatório Fiscal não deve subsistir. Demais verbas autuadas. No que tange às outras rubricas questionadas, não foram constatadas a existência de duas delas, quais sejam, 2021 - Dias Inúteis no Mês e 2020 - Dias Úteis no Mês, conforme comprova a folha de pagamento fiscal (Doc.10 da Impugnação) de um empregado mencionado nas planilhas em referência (Doc.11 da Impugnação). Nesse sentido, não resta dúvida que as bases de cálculo foram calculadas desprovidas de suporte fático, e por tal motivo devem ser anuladas, com base na planilha “rubricas reenquadradas pelo ARFB” anexada ao presente PAF em meio digital, cujo valor total remonta em R\$80.388,86. Ilegalidade da cumulação da multa punitiva com multa de mora. As multas de mora aplicadas nos três autos de infração abrangidos nesse item devem ser integralmente anuladas, pois a multa de mora é devida no ato do pagamento voluntário do contribuinte após o vencimento da dívida e a multa de ofício (punitiva) devida após o início de procedimento administrativo fiscal, sem o pagamento voluntário do contribuinte, não podendo serem aplicadas concomitantemente. Aplicação indevida da multa de mora de 24%. Nos termos do art. 35, II, a, da Lei nº 8.212, de 1991, a multa de mora é de 12%, sendo ilegal sua majoração pelo artigo 239, inciso III, alínea b, nº 1, do Decreto nº 3.048/99. (CTN, art. 96, 97, V, e 112, IV).

- (c) Base de cálculo do AIOA. Diante da inconsistência da base de cálculo demonstrada nos itens anteriores relativos aos AIOPs, os valores das multas

restam prejudicados, motivo pelo qual o AIOA CFL 68 deve ser anulado de imediato. No mais, a aplicação da multa CFL 68 se encontra em desacordo com a legislação, pois o artigo 32, §5º, da Lei nº 8.212/91, e no artigo 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/99 se aplica apenas a determinadas espécies de contribuinte, nas quais não se enquadra a recorrente, conforme a própria autoridade fiscal reconheceu ao mencionar o objeto social da empresa na página 1 do relatório. Desse modo, diante da inexistência, no Decreto em comento, de um dispositivo legal que especifique a conduta supostamente adotada pela RECORRENTE, a multa punitiva aplicável, caso fosse devida, seria a do §3º do artigo 283 do Decreto nº 3.049/99. Portanto, requer, em caráter subsidiário à anulação integral do AIOA, a redução da multa punitiva para o valor supracitado para todas as competências autuadas, que resultaria em multa equivalente à R\$15.268,08, sem a cumulação de multa moratória. Assim, há que se reduzir do valor da multa para cada competência, de R\$3.234,24 para R\$636,17.

(d) Sustentação. Por fim, protesta pela sustentação oral.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 13/03/2013 (e-fls. 832/834), o recurso interposto em 12/04/2013 (e-fls. 835) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Alegações comuns aos AIOPs. A recorrente sustenta que a eleição da DIPJ como fonte documental para a aferição da base de cálculo reside na presunção de que tais valores refletiriam o valor real dos custos/despesas com salários, mas, como forneceu toda a documentação e esclarecimentos solicitados pela fiscalização, não seria cabível a presunção da omissão de receitas. Além disso, assevera que, apesar de dispor de duas folhas de pagamento, esclareceu para a fiscalização, bem como em sede de impugnação, que a Folha Fiscal contempla valores levados à tributação e que a Folha IBRATI corresponde a verbas sem incidência de contribuição previdenciária.

O Relatório Fiscal e-fls.101/113 revela, dentre outras, as seguintes constatações: a empresa elaborava mais de uma folha de pagamento (Folha Fiscal e Folha IBRATI); verbas com incidência de contribuição não foram consideradas como base de cálculo tanto na Folha Fiscal como na Folha IBRATI, esta a conter apenas quatro verbas (Transporte, Cotas de Utilidades, Propriedade Intelectual e Participação nos Resultados); a contabilidade revela a parcial disponibilização da Folha IBRATI; a Folha IBRATI disponibilizada não foi totalmente contabilizada; as GFIPs e os recolhimentos observaram o constante da Folha Fiscal; e, apesar dos questionamentos, a fiscalizada não esclareceu origem e natureza de verbas presentes na Folha

Fiscal (“0015-Dif. Diss. Acor/Conv, 2021;- Dias Inúteis no Mês, 2020; - Dias Úteis no Mês; e 2006 - INSS Normal Dif Alíquota IR”).

A fiscalização solicitou esclarecimentos, inclusive com a disponibilização de confronto (batimento) entre as remunerações da Folha Fiscal x DIRF x Folhas IBRATI, a indicar que as remunerações das Folhas IBRATI foram superiores, na maioria dos casos, aos valores declarados, tanto na DIRF quanto na Folha Fiscal.

Nesse ponto, temos que ponderar que o lançamento versa apenas sobre diferenças e que foi estruturado a partir de três levantamentos OU, FP e CT, diferenciados também pelos finais 1 e 2 conforme a multa aplicada sobre o principal.

Nos levantamentos FP (VERBAS FOPAG NÃO TRIB), em razão da não apresentação de esclarecimentos e diante do título das verbas, efetuou-se o reenquadramento como tributável das verbas “0015-Dif. Diss. Acor/Conv, 2021;- Dias Inúteis no Mês, 2020; - Dias Úteis no Mês; e 2006 - INSS Normal Dif Alíquota IR” da Folha Fiscal.

A fiscalização expressamente destaca que as verbas tributadas pela recorrente na Folha Fiscal constaram das GFIPs e respectivas GPSs, não tendo sido objeto do lançamento de ofício.

Nos levantamentos OU (VERBAS FOPAG IBRATI E DIRF), considerando o batimento Folha Fiscal x DIRF x Folha IBRATI – subtotais x contabilidade (planilha, e-fls. 495/514), a fiscalização apura a diferença referente à Folha IBRATI, folha específica a versar sobre as verbas: Transporte, Cotas de Utilidades, Propriedade Intelectual e Participação nos Resultados, sem incidência de contribuição previdenciária.

Considerando que a DIRF reflete custos/despesas referentes à Folha Fiscal e à Folha IBRATI, a fiscalização destaca na planilha de e-fls. 495/514 a observação de que a DIRF contém remuneração da Folha Fiscal e da Folha IBRATI, tendo adotado o batimento entre DIRF, Folha Fiscal (= GFIP e GPS), Folha IBRATI para estabelecer a diferença a ser tributada, uma vez já oferecida à tributação a Folha Fiscal. Assim, efetuou o batimento para acolher como base de cálculo **a Folha IBRATI** (disponibilizada em meio papel) ou o resultado da subtração do informado em DIRF menos o valor da Folha Fiscal, adotando-se **aquela** quando a DIRF for inferior ao somatório da Folha Fiscal com a Folha IBRATI e este quando for superior.

Por fim, quando o valor contabilizado para a Folha IBRATI foi superior ao apurado nos levantamentos OU, constituiu-se a diferença nos levantamentos CT, conforme planilha de e-fls. 525.

Nos levantamentos CT (VERBAS CONTAB FOLHA IBRATI), foram tributados valores apurados a partir do confronto entre as Folhas IBRATI (disponibilizadas em meio papel) modulado pelo e a Contabilidade, confronto a revelar a não disponibilização de todas as folhas de pagamento IBRATI sendo lançado a diferença constante da contabilidade a exceder o apurado nos levantamentos OU.

Portanto, não houve aferição indireta da base de cálculo nos levantamentos FP, eis que adotada a informação constante da Folha Fiscal.

Nos levantamentos OU, apenas em algumas poucas linhas da planilha de e-fls. 495/514 não se adotou para específico trabalhador e em específicas competências a Folha IBRATI.

Contudo, não podemos ignorar que a contabilidade em várias competências apontou valores superiores ao apurado nos levantamentos OU, logo nessas competências não houve efetivamente aferição indireta nos levantamentos OU, pois o que pouco foi aferido indiretamente a partir da DIRF encontra respaldo nos montantes contabilizados para a Folha IBRATI (aferição direta a partir da contabilidade).

Logo, em última análise, não houve aferição indireta nos levantamentos CT e, por decorrência, nem nos levantamentos OU das competências **02/2007 a 04/2007, 11/2007, 06/2008, 07/2008, 09/2008, 11/2008 e 12/2008**, como aflora da planilha de e-fls. 525.

Em relação às competências **01/2007, 05/2007, 08/2007 a 10/2007, 01/2008, 03/2008 a 05/2008, 08/2008 e 10/2008** o valor contabilizado para a Folha IBRATI é igual ao constante da Folha IBRATI, sendo que para essas competências a base de cálculo **aferida indiretamente** a partir da DIRF foi de apenas R\$ 7.162,41, R\$ 3.683,62, R\$5.156,44, R\$ 4.23,39, R\$ 753,25, R\$ 0,00, R\$ 4.448,95, R\$ 0,00, R\$ 0,00, R\$ 0,00 e R\$ 2.683,28, respectivamente, tendo o restante apurado em tais competências advindo da Folha IBRATI disponibilizada (aferição direta).

Em relação às competências **06/2007, 07/2007, 12/2007 e 02/2008**, o valor contabilizado supera a FOLHA IBRATI, mas é inferior ao aferido a partir da DIRF, sendo que para essas competências a base de cálculo aferida indiretamente a resultar da informação constante da DIRF é, respectivamente, de R\$ 5.895,06, R\$ 10.498,90, R\$ 98,00 e R\$ 33.818,70, sendo que o montante contabilizado respaldaria, respectivamente, R\$ 2,00, R\$ 9.841,67, R\$ 0,60 e R\$ 0,70, ou seja, o restante consiste em valores não contabilizados da Folha IBRATI disponibilizada. Logo, foram efetivamente **aferidos indiretamente** R\$ R\$ 5.893,06, R\$ R\$ 657,21, R\$ 97,40 e R\$ 33.818,00, respectivamente.

Em relação às competências **13/2007 e 13/2008**, não foi apresentada a FOLHA IBRATI e nem contabilizada, eis que, como a empresa não reconhecia a natureza salarial das verbas, não o reflexo na gratificação natalina, tendo a fiscalização aferido indiretamente a base de cálculo a partir do batimento Folha Fiscal x DIRF.

A recorrente sustenta que apresentou todos os documentos e esclarecimentos necessários para a aferição direta da base de cálculo.

Apuração da base de cálculo a partir da DIRF apresenta-se como necessária diante da indevida elaboração de mais de uma folha de pagamento para a mesma competência, estando apenas uma delas declarada em GFIP, sendo que a folha não declarada em GFIP foi parcialmente disponibilizada para a fiscalização, em face de sua confrontação com o contabilizado, e, no que disponibilizada para a fiscalização, parcialmente contabilizada.

Diante desse contexto, não há que se falar em nulidade do lançamento empreendido, eis que, na parte em que houve arbitramento da base de cálculo, a fiscalização exerceu o poder-dever de lançar de ofício a importância que reputou devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. A legislação não exige circularização como requisito para o lançamento por arbitramento (CTN, art. 148; Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 3º; e Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 233).

A recorrente afirma que a divergência entre GFIP e DIRF se deve ao fato de a Folha IBRATI não ser base de cálculo e de folha e GFIP observarem o regime de competência e a DIRF o regime de caixa, sendo relevante a existência de rescisões com pagamento de

indenizações, a contratação por prazo determinado e vários pagamentos efetuados em uma mesma competência.

De fato, a DIRF refere-se ao imposto de renda e, por consequência, observa o regime de caixa, a poder eventualmente gerar distorções, em especial quando das rescisões, incumbindo à autuada apontá-las de forma pontual e individualizada com a exibição dos respectivos documentos comprobatórios apresentados de modo apto a possibilitar o convencimento dos julgadores.

Qualifica-se a apuração da base de cálculo a partir da DIRF como aferição indireta justamente em razão da possibilidade de eventuais inconsistências, cabendo à empresa demonstrá-las de forma pontual e individualizada para cada trabalhador e não simplesmente apresentar prova que qualifica como “exemplificativa” e que, em verdade, é inconclusiva por envolver totais globais trimestrais de DIPJ ou o número de desligamentos informados ao CAGED em 2007.

Sendo a prova em questão ônus da recorrente, considero não ser cabível a conversão do julgamento em diligência (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 33, § 3º; e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 16, §4º). Destarte, a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório.

Não prospera a alegação de ter a fiscalização se pautado em meras presunções e indícios para considerar não provada a natureza e reclassificar as verbas da Folha IBRATI e as demais verbas au tuadas em desconformidade com legislação de regência.

Em relação à propriedade intelectual, a recorrente sustenta a comprovação da natureza da verba pela previsão em contrato de trabalho e em acordo coletivo, tendo a cessão contratual do direito em questão sido reconhecida nos itens 19 a 22 do Relatório Fiscal, sendo contraditória a alegação de a recorrente não ter apresentado relatório a comprovar o vínculo quantitativo entre a remuneração mensal e sua natureza. Para a perfeita compreensão, transcrevo do Relatório Fiscal (e-fls. 105/106):

19. Na situação alegada na resposta, da qual consta apenas um único Contrato de Trabalho e um Instrumento Particular de Cessão de Direitos de Propriedade Intelectual, (DOC., 2), conclui-se que a empresa estipula claramente no contrato de trabalho que estes direitos são de propriedade do empregador - Cláusula Décima e seus parágrafos 1o. e 2o., que todo resultado do trabalho de " melhoria, desenvolvimento, invenção...", vinculando um eventual pagamento desses direitos a elaboração de Contrato Particular de Cessão de Direitos de Propriedade Intelectual, neste caso, firmado com o empregado.

20. Na Cláusula Décima primeira disponibiliza todo tipo de facilidades (ferramentas, equipamentos.etc.) para a execução dos serviços, determinando no parágrafo primeiro, e que a posse de qualquer item e do Empregador.

21. Em sua Cláusula Décima sexta veda a divulgação de informações sigilosas do Empregador (segredos industriais).

22. Dessa forma, podemos dizer que o empregado cedeu regularmente, por meio contratual, os direitos sobre a propriedade intelectual à empresa. No entanto, o Instrumento Particular de Cessão de Direitos de Propriedade Intelectual traz em sua Cláusula 2a. a definição do "Preço e Pagamento" com os dizeres "*mensal e variável* " e calculado com base na participação do empregado nos projetos, deixando assim em aberto valor a ser pago, sem qualquer previsão percentual ou similar que possa nortear o "quantus" relativo a real remuneração a ser paga.

23. Assim sendo, mesmo tendo sido intimada regularmente (item 10 deste relatório), a empresa não apresentou, nem mesmo para este único trabalhador constante da resposta, nenhum relatório que demonstre o vínculo quantitativo entre remuneração mensal e sua natureza, já que não apresentou "*sua forma de apuração e relatórios comprobatórios*", como por exemplo, os projetos em que cada empregado tenha participado, sua participação percentual ou outra qualquer para a obtenção do resultado final, a forma final de como foi apurada a remuneração sobre os programas comercializados e o resultado financeiro obtido com os programas e projetos vendidos.

24. Como consequência, não havendo como validar ou estabelecer vínculo financeiro entre a atividade realizada e a remuneração, os valores creditados/pagos nas Folhas IBRATI e também na Folha Fiscal através da verba - Propriedade Intelectual, foram consideradas como verbas com incidência de contribuições previdenciárias.

A simples leitura do Relatório Fiscal revela que o recorrente apresentou como documentação tendente a comprovar a verba direito autoral sobre a propriedade intelectual apenas um único contrato de trabalho e respectivo instrumento particular de cessão de direitos de propriedade intelectual e que, em face deste, caberia a aferição mensal.

Consta dos autos norma coletiva a estabelecer a necessidade de pactuação em contrato específico e diverso ao contrato de trabalho (e-fls. 426), de modo a se fasta a natureza salarial da verba.

De plano, a empresa comprovou a contratação apartada apenas em relação a um trabalhador e, mesmo para esse empregado, não demonstrou que o valor pago foi aferido nos termos do pactuado em apartado.

O demonstrativo relativo às competências 10/2007 a 03/2007 relativo à Folha IBRATI (e-fls. 662/700) elaborado segundo a recorrente pelo próprio IBRATI, entidade contratada para a elaboração de sua folha de pagamento, a especificar verbas pagas a título de transporte, participação nos resultados, propriedade intelectual e cotas de utilidade, entre outras, não tem o condão de afastar as objeções da fiscalização.

A não apresentação de documentação a demonstrar que os pagamentos em questão possuem efetivamente a natureza jurídica de direito autoral de programa de computador, tendo sido para tanto intimada a recorrente pela fiscalização, impede sua qualificação como tal, apesar de assim terem sido nomeados na Folha IBRATI. Não merece reforma a decisão recorrida.

Em relação às cotas utilidades e transporte, a fiscalização assevera no Relatório Fiscal (e-fls. 107/108):

33. Em resposta aos questionamentos a empresa limitou-se a confirmar a previsão legal e no Acordo Coletivo de Trabalho de 2008/2009, sem apresentar a composição e comprovação documental das verbas denominadas como Cotas de Utilidades, no tocante aos incisos I a VI do § 2º do Art 458 da CLT.

34. Da mesma forma não apresentou documentos hábeis que comprovem o caráter ressarcitório das despesas com deslocamento realizado com uso de veículo próprio do empregado, previsto na Lei 8.212/91, e ainda se refere-se ao reembolso de despesas realizadas à trabalho ou particular, as datas e os itinerários percorridos.

35. Assim sendo, mesmo tendo sido intimada regularmente, a empresa não apresentou nenhum relatório ou documento que comprove as despesas realizadas e reembolsadas,

que atendam os pré-requisitos legais para torná-las verbas sem incidência de contribuição previdenciária. Diante disso restou a Fiscalização o lançamento dessas verbas como parcela integrante do salário-de-contribuição.

Novamente, devemos destacar que o demonstrativo de e-fls. 662/700 também é incapaz de afastar as constatações da fiscalização, não tendo a empresa apresentado provas de que os valores pagos sob tais rubricas se referem efetivamente ao título adotado para as mesmas na folha de pagamento paralela.

Em relação aos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados, não há como se sustentar a natureza em questão, eis que mensais a violar a Lei n.º 10.101, de 2000, não tendo havido igualmente apresentação de documentação capaz de vincular o pagamento em questão ao título adotado na Folha IBRATI, não se prestando para tanto a simples exibição de norma coletiva ou o demonstrativo de e-fls. 662/700.

No que toca às demais verbas reclassificadas, também para essas verbas não houve apresentação de documentação tendente a comprovar a origem e natureza de modo a excluí-las da incidência.

Especificamente em relação à alegação de a empresa não ter constatado a existência das rubricas “Dias Inúteis no Mês” e “Dias Úteis no Mês” para um empregado citado nas planilhas de referência, a comprovar serem as bases de cálculo desprovidas de suporte fático, devendo serem anulados todos os AIOP, devemos ponderar que o argumento se pauta na e-fl. 754, aparentemente extraída da Folha de Pagamento Analítico – Mensal em confronto com o Modelo Analítico Dinâmico de e-fls. 755/756.

Uma única página de folha da Folha de Pagamento Analítico – Mensal é insuficiente para gerar convencimento. Além disso, caso a prova fosse suficiente para o acolhimento da alegação, levaria a redução da base de cálculo e não improcedência de todas os AIOPs.

Ilegalidade da cumulação da multa punitiva com multa de mora. Aplicação indevida da multa de mora de 24%. Base de cálculo do AIOA. O Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991.

A Súmula CARF n.º 119 foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas aos débitos de contribuições com fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2008.

Assim, adoto a interpretação de ser cabível a retroatividade benigna da multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 11.941, de 2009, em relação aos débitos cujos fatos geradores são anteriores ao início de vigência da MP n.º 449, de 2008.

O entendimento em questão não destoa da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Acórdão nº 9202-009.929 – CSRF/2ª Turma, de 23 de setembro de 2021.

Além disso, como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP (multas CFL 68<sup>1</sup>, 69<sup>2</sup>, 85<sup>3</sup> e 91<sup>4</sup>) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (CFL 78), eis que por esta absorvidas.

Nos CFLs 68, 69 e 78, cada competência consubstancia-se em uma ocorrência da infração, a merecer comparação pontual (por competência, se compara: CFL 68 + CFL 69 x CFL 78). Logo, um único Auto de Infração CFL 68, 69 ou 78 abriga múltiplas multas (há uma multa a cada competência de GFIP neles constante). Contudo, a multa é única nos CFLs 85 e 91, ou seja, os CFLs 85 e 91 veiculam uma única infração com apuração de multa única (não se fala em ocorrências de infração por competência, sendo apurados em relação a todo o período fiscalizado), em face da capitulação nos art. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991.

Diante disso, na hipótese de coexistirem autuações conexas nos CFLs 68, 69, 85 e 91, devem ser realizados dois comparativos para se apurar a multa mais benéfica.

Num primeiro momento, se verificam as competências em que o CFL 78 é mais benéfico de plano. Para tanto, há que se confrontar por competência a multa CFL 68 somada a multa CFL 69 com o valor da multa CFL 78 na competência, prevalecendo a multa CFL 78 na competência em que for mais benéfica.

<sup>1</sup> O CFL 68 refere-se à infração ao art. 32, IV, §5º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

<sup>2</sup> O CFL 69 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

<sup>3</sup> O CFL 85 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, combinado com o art. 219, §5º do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar a empresa cedente de mão de obra GFIP sem distinção de cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante dos serviços.

<sup>4</sup> O CFL 91 refere-se à infração ao art. 32, IV, § 1º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à MP nº 449, de 2008, combinado com o art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar GFIP em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação e não se enquadrando a conduta nos CFLs 68, 69 e 85.

Caso subsistam competências em que o CFL 78 não é o mais benéfico, um segundo comparativo deve ser elaborado e a envolver apenas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico.

Assim, nesse segundo comparativo, cabe primeiro somar as multas CFL 68 e 69 de todas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico para, a seguir, somar esse total as multas dos CFLs 85 e 91 e comparar o valor resultante com o montante apurado a partir da soma das multas CFL 78 das competências em que o CFL 78 fora considerado menos benéfico.

Por conseguinte, nesse segundo comparativo pode resultar como mais benéfico o somatório dos CFLs 68 e 69 mais benéficos do primeiro comparativo *com os* CFLs 81 e 85 ou como mais benéfico o somatório das competências CFL 78 tidas no primeiro comparativo por menos benéficas.

Logo, a multa a ser considerada mais benéfica pode em parte advir do primeiro comparativo e em parte advir do segundo comparativo, na hipótese de existirem AIOAs CFL 85 e/ou CFL 91.

De qualquer forma, importa destacar que a comparação a ser realizada demanda a análise conjunta de todos os AIOAs CFLs 68, 69, 85 e 91 conexos subsistentes (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente), ainda que pagos, parcelados, não-impugnados, inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008; na linha do entendimento veiculado no §2º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, agora restrito aos AIOAs.

No caso concreto, entretanto, além dos Autos de Infração de Obrigação Principal acima mencionados, o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (e-fls. 612) especifica apenas os Autos de Infração Acessória n.º **37.349.247-2** (CFL 68), n.º **51.015.395-0** (CFL 30), n.º **51.015.396-8** (CFL 38) e n.º **51.015.397-6** (CFL 22), este já cancelado pelo Acórdão de Impugnação.

Assim, o presente AIOA CFL 68 n.º **37.349.247-2** deve ser tão somente comparado como o AIOA CFL 78, previsto no no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

Assim, nas competências pertinentes aos fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, resta aplicada a multa de mora limitada a 20% e nas competências posteriores a multa de ofício, não havendo que se falar em cumulação entre ambas e nem em cumulação para com multa por descumprimento obrigação acessória (CFLs 68, 30, 38 ou 22), eis que se tratam de multas distintas.

Mantidos os AIOPs, não há que se falar em insubsistência reflexa do AIOA CFL 68 n.º **37.349.247-2**. A recorrente enquadra-se no conceito legal de empresa, logo está obrigada a apresentar o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º, da Lei n. 8.212, de 1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nas competências 01/2008 a 11/2008, conforme previsto na Lei n.º 8.212, de 1991, art. 32, IV e § 5º, incluído pela Lei n.º 9.528, de 1997.

A multa em questão está explicitada no inciso II do art. 284, do Regulamento da Previdência Social, na redação do Decreto n.º 4.729, de 2003, a afastar o §3º do art. 283 do Regulamento da Previdência Social.

Sustentação Oral. Nos termos do Regimento Interno, a Pauta é publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, sendo facultado às partes, mediante solicitação oportuna, a sustentação oral, não bastando o protesto genérico veiculado nas razões recursais.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: a) para os autos de infração com lançamento de obrigação principal, aos débitos com fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei 8.212/1991, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009; e b) para o auto de infração com lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, determinar o recálculo da multa aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro