



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720716/2013-88
ACÓRDÃO	2201-012.033 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WA INFORMÁTICA CONSULTORIA E COMERCIALIZAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive na forma da Súmula Vinculante nº 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme a modalidade de lançamento.

Nos casos em que houver o recolhimento antecipado da contribuição, ainda que de forma parcial, aplica-se a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN, conforme redação da súmula CARF nº 99.

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 adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Inexiste na legislação previdenciária previsão de isenção de contribuições em virtude da realização de trabalhos intelectuais. A exclusão de valores

pagos a pessoas físicas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob o fundamento de que decorrem da cessão de direitos autorais, somente pode ser admitida quando inequivocamente comprovada.

COTAS DE UTILIDADE. CONCESSÃO DE PLANO DE SAÚDE E PREVIDÊNCIA PRIVADA. NECESSIDADE DE DISPONIBILIDADE/OFERTA À INTEGRALIDADE DOS EMPREGADOS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Integra o salário-de-contribuição o valor concedido a título de assistência médica e/ou previdência privada não extensível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do art. 28, § 9º, alíneas "p" e "q" da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 214, § 9º inciso XVI do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Os valores relativos à assistência médica, e previdência privada, integram o salário de contribuição, quando os planos e as coberturas, integralmente custeado pela empresa, não são acessíveis a todos os segurados.

É ônus da prova do contribuinte comprovar os cumprimentos dos requisitos legais para fins de afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores relativos às cotas de utilidades, tais como concessão e assistência médica (plano de saúde), previdência privada, dentre outros.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO.

A Lei 8.212/91, art. 33, § 3º, prevê expressamente o lançamento por meio de aferição indireta sempre que as informações ou documentos do sujeito passivo forem insuficientes para demonstrar o valor real da base de cálculo.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE GFIP COM A TOTALIDADE DOS FATOS GERADORES.

Constitui infração apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação da retroatividade benigna prevista na Súmula CARF nº 196, vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que deram provimento parcial em maior extensão, para também reconhecer a existência de vício material e declarar a nulidade do lançamento exclusivamente em relação ao levantamento correspondente à rubrica de cota de utilidades, excluindo os valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas nos DEBCAD 37.303.673-6 (Patronal e SAT/RAT) e DEBCAD 37.397.283-0 (Terceiros), aplicando-se os reflexos das referidas exclusões no DEBCAD 37.303.672-8 (CFL 68). A Conselheira Débora Fófano dos Santos manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente o conselheiro Weber Allak da Silva, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Dos Autos de Infração

Trata-se de Autos de Infração lavrados em desfavor do Contribuinte, relativos a Contribuições Previdenciárias, quais sejam:

- a) DEBCAD nº 37.303.673-6 (fl. 1593) – parte patronal e parcela decorrente do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, no valor de R\$ 449.478,77;
- b) DEBCAD nº 37.397.283-0 (fl. 1581) – contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, no valor R\$ 118.156,40;
- c) DEBCAD nº 37.303.672-8 (CFL 68) (fl. 1592) – lavrado em virtude do descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99, uma vez que a empresa autuada deixou de informar nas suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, cuja penalidade importou em R\$ 51.521,40.

Da Impugnação

Cientificado dos Autos de Infração na data de 01/04/2013, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 1604, o contribuinte apresentou, em 02/05/2013 (fl. 1628), Impugnação (fls. 1628 a 1662) alegando, em apartada síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

(i) Preliminar: Decadência;

(ii) Mérito:

a) Rubrica 02122 – Propriedade Intelectual – afirma que os valores pagos a título de cessão de direitos de propriedade intelectual não integra a remuneração profissional para fins de incidência da contribuição previdenciária;

b) Rubrica 0017 – Cotas de utilidade – benefício concedido a trabalhadores, que não integram a sua remuneração, e, portanto, não há incidência de contribuição previdenciária;

c) Remuneração DIRF – cod. 3208

d) Insubsistência da multa aplicada.

Da Decisão em Primeira Instância

A 6^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza - DRJ/FOR, em sessão realizada na data de 29/08/2014, por meio do Acórdão nº 08-030.880 (fls. 1685 a 1699), julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, para **excluir dos autos de infração a competência 03/2008 diante da decadência**, cuja ementa transcrevo a seguir (fl. 1685):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. DECADÊNCIA.

Para fins do cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento parcial antecipado das contribuições a cobrar, aplica-se a regra do art. 150, §4º, contando-se o prazo da ocorrência do respectivo fato gerador.

DIREITOS AUTORAIS. CONTRATO ESCRITO.

Não integra o salário-de-contribuição o valor pago ao segurado a título de direitos autorais. No entanto, a caracterização de valores pagos aos segurados como direitos autorais está condicionada a existência de contrato escrito.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

Na existência de previsão legal para aplicação de penalidade em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode a autoridade administrativa deixar de efetuar o lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO.

A Lei 8.212/91, art. 33, § 3º, prevê expressamente o lançamento por meio de aferição indireta sempre que as informações ou documentos do sujeito passivo forem insuficientes para demonstrar o valor real da base de cálculo.

Do Recurso Voluntário

Cientificado da decisão da primeira instância na data de 09/03/2015, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. anexado à fl. 1705, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1710 a 1740), na data de 07/04/2015 (fl. 1709), no qual repisa os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

(i) Preliminar: Decadência;

(ii) Mérito:

a) Rubrica 02122 – Propriedade Intelectual – afirma que os valores pagos a título de cessão de direitos de propriedade intelectual não integra a remuneração profissional para fins de incidência da contribuição previdenciária;

b) Rubrica 0017 – Cotas de utilidade – benefício concedido a trabalhadores, que não integram a sua remuneração, e, portanto, não há incidência de contribuição previdenciária;

c) Remuneração DIRF – cod. 3208; e

d) Insubsistência da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Preliminar: Decadência

O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8 nos seguintes termos: “*São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*”.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; b) **A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.**

Dessa forma, a regra especial contida no artigo 150, §4º do CTN é aplicável nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, e nos demais caso, quando ausente o pagamento ou havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no inciso I do artigo 173 do CTN.

Inclusive, no que tange a exigência do pagamento antecipado, para fins de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, a matéria encontra-se sumulada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAR, vejamos:

Súmula CARF nº 99

Aprovada pela 2^a Turma da CSRF em 09/12/2013

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 9202-002.669, de 25/04/2013; Acórdão nº 9202-002.596, de 07/03/2013; Acórdão nº 9202-002.436, de 07/11/2012; Acórdão nº 9202-01.413, de 12/04/2011; Acórdão nº 2301-003.452, de 17/04/2013; Acórdão nº 2403-001.742, de 20/11/2012; Acórdão nº 2401-002.299, de 12/03/2012; Acórdão nº 2301-002.092, de 12/05/2011

No presente caso, conforme apontado no acórdão de piso (fl. 1693), constatou-se o recolhimento da contribuição previdenciária para todas as competências do ano de 2008, inclusive terceiros, ainda que de forma parcial, de modo que deve ser aplicada a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Neste caso sob julgamento, a ciência do lançamento fiscal deu-se em 01/04/2013 (fl. 1604), de modo que, ficam alcançadas pela decadência quinquenal as contribuições previdenciárias de competência 03/2008, que já foi reconhecida pela DRJ, **não havendo que se falar em cadênciadas competências de 04/2008 a 12/2008.**

Não há, portanto, qualquer reforma a ser feita no acórdão de piso nesta questão, de modo que rejeito a preliminar suscitada.

Do Mérito

a) Ausência de incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de cessão de direitos autorais (propriedade intelectual)

Afirma o recorrente que sobre os valores pagos a título de indenização por cessão de direitos de propriedade intelectual (direitos autorais) não devem incidir contribuição previdenciária, uma vez que não caracterizam remuneração e, portanto, não integram o salário-de-contribuição.

Aduz, ainda, que por tratar-se de desenvolvimento de programa de computador (*software*), no caso concreto, de produto desenvolvido por partes e por diferentes profissionais, não seria necessária a existência de instrumento escrito de cessão de direitos para fins de afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre tais rubricas.

Tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que

amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 1694 a 1696):

RUBRICA 02122 - PROPRIEDADE INTELECTUAL.

Aduz a impugnante que a RUBRICA 02122 - PROPRIEDADE INTELECTUAL decorre do pagamento de direitos autorais, não sujeito à incidência de contribuição previdenciária. Ainda, por tratar-se o programa de computador, no caso concreto, de produto desenvolvido por partes e por diferentes profissionais, não seria necessária a existência de instrumento escrito de cessão de direitos.

Para o deslinde da questão deve-se investigar se os valores submetidos à tributação pela autoridade lançadora enquadram-se, ou não, como pagamentos a título de direitos autorais.

A Lei 9.610/98 representa o regramento básico dos direitos autorais no Brasil, inclusive sobre os programas de computador, objeto do litígio:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

A legislação específica da propriedade intelectual de programas de computador é objeto da Lei 9.609/98, a qual estabelece que os referidos programas podem pertencer ao empregador ou empregado:

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencionado.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos

do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

Os direitos relativos ao programa de computador pertencerão exclusivamente ao empregado quando for gerado sem relação com o contrato de trabalho e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços.

Quando o programa for gerado no contrato de trabalho ou com a utilização de recursos do empregador, salvo estipulação em contrário, o direito ao programa de computador pertencerá exclusivamente ao empregador. E, nesse caso, o § 1º, art. 4º, da Lei 9.609/98 estabelece que a compensação do trabalho limitar-se-á à remuneração ou salário convencionado.

No caso concreto, para comprovar que os valores pagos a título de PROPRIEDADE INTELECTUAL não integrariam o salário de contribuição, nos termos do art. 28, §9º da Lei 8.212/91, a impugnante deveria comprovar que o programa de computador pertencia ao empregado, nos termos do § 2º, art. 4º, da Lei 9.609/98.

Não obstante, não há nos autos prova de que o programa foi gerado sem relação com o contrato de trabalho e sem a utilização de recursos do empregador ou seus contratantes.

Restava à impugnante comprovar a existência de ajuste ou acordo entre o contribuinte e seus empregados acerca do direito de propriedade, nos termos do § 1º, art. 4º, da Lei 9.609/98 e do art. 50 da Lei 9.610/98:

Lei 9.610/98

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa. (Grifei)

§ 1º Poderá a cessão ser averbada à margem do registro a que se refere o art. 19 desta Lei, ou, não estando a obra registrada, poderá o instrumento ser registrado em Cartório de Títulos e Documentos.

§ 2º Constarão do instrumento de cessão como elementos essenciais seu objeto e as condições de exercício do direito quanto a tempo, lugar e preço.

Não obstante, no procedimento de fiscalização, o contribuinte não apresentou a cessão de direitos por escrito e, na peça defensiva, restringiu-se a alegar que não caberia a exigência de documento escrito entre empregador e empregado, vez que não se trata de produto pronto e acabado, mas desenvolvidos por partes que formam um todo.

Este último argumento não merece análise mais profunda, pois a lei não diferencia o programa de computador completo, produto de um único autor,

daquele desenvolvido por partes e por vários autores para formar um todo. Em qualquer caso, provado que o programa pertence ao empregado, deve a cessão ocorrer por escrito, o que não ocorreu.

Por fim, aduz que os valores pagos por cessão de direitos de propriedade intelectual têm natureza indenizatória, razão pela qual não devem integrar a remuneração do profissional.

Primeiro, deve restar claro, pelas razões já expostas, que o caso concreto não trata de cessão de direitos autorais, mas de remuneração de empregado decorrente da contraprestação por serviços prestados.

Segundo, não há qualquer dispositivo legal que atribua caráter indenizatório ao pagamento pela cessão de direitos autorais. Nem mesmo a jurisprudência trazida aos autos pela impugnante atribui natureza indenizatória aos direitos autorais, visto tratar-se de indenização recebida a título de danos morais.

Isto posto, não pode restar dúvida quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento da rubrica 02122 - PROPRIEDADE INTELECTUAL, vez que não se enquadra na exceção prevista na Lei 8.212/91, art. 28, § 9º.

Nesse sentido, cito os seguintes precedentes deste CARF:

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010 CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. Para custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT). SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VALE ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. **PROPRIEDADE INTELECTUAL**. UTILIDADE COMBUSTÍVEL. Todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma e/ou denominação, são considerados salário de contribuição. O vale alimentação em pecúnia e as **rúbricas Propriedade Intelectual** e Utilidade Combustível não se incluem nas hipóteses excluientes da incidência, previstas no §9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, logo, passíveis de tributação. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. A participação nos lucros ou resultados da sociedade empresária, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição. ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS ÀS OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei 11.457/07. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010

a 31/05/2010 DIRETORES DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA. Constatada uma das situações de fato previstas no art. 135, do Código Tributário Nacional, impõe-se à responsabilização dos diretores da empresa pelos créditos tributários constituídos. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITOS FORMAIS. Os Termos de Ciência e de Sujeição Passiva Solidária constituem parte integrante dos autos de infração a que fazem referência, complementando-os no tocante à qualificação do sujeito passivo arrolado como responsável solidário pelo pagamento das exigências veiculadas nos referidos autos, não havendo falar, pois, de descumprimento de requisito formal, nem de cerceamento de direito de defesa, eis que a intimação para pagar ou impugnar a exigência é extensiva a todos os sujeitos passivos e a finalidade da norma legal foi alcançada com a qualificação dos responsáveis solidários em um documento anexo aos autos de infração. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o percentual da multa de que trata o inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96 deverá ser duplicado. **ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.** Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Ausente a prova que altere o lançamento, este deve ser mantido. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. MENÇÃO INFORMATIVA. A menção de nomes de pessoas físicas tem finalidade meramente informativa e não implica a atribuição de responsabilidade tributária a elas. (Acórdão nº 2201-009.283, Relator: Douglas Kakazu Kushiyama, Data de Julgamento: 05/10/2021).

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99 Nas competências em que não reste comprovada a antecipação, a decadência rege-se pelo inciso I do art. 173 do CTN e seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. DECISÃO ADMINISTRATIVA. NÃO APRECIAÇÃO DE DOCUMENTOS. NULIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. As alegações de nulidade de decisão administrativa em virtude da não apreciação de documentos deve estar respalda em elementos hábeis a comprovar que esses documentos foram efetivamente apresentados. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Sujeito Passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito

superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS.** **COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.** Inexiste na legislação previdenciária previsão de isenção de contribuições em virtude da realização de trabalhos intelectuais. A exclusão de valores pagos a pessoas físicas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob o fundamento de que decorrem da cessão de direitos autorais, somente pode ser admitida quando inequivocamente comprovada. (Acórdão nº 2005-000.021, Relator: Mario Pereira de Pinho Filho, Data de Julgamento: 03/01/2023).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. IRREGULARIDADES. METAS PREVISTAS EM ACORDO NÃO ALCANÇADAS. CÁLCULO MEDIANTE CRITÉRIOS NÃO PREVISTOS EM ACORDO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. Integra o salário-de-contribuição, o valor da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR pago aos segurados empregados em desacordo com a legislação, hipótese caracterizada quando não atingido pela empresa o faturamento estabelecido como meta no acordo da PLR, ainda que o grupo econômico do qual a empresa faça parte tenha alcançado tal faturamento, e também quando verificado que o valor pago foi calculado mediante a aplicação de critérios não previstos no acordo da PLR, os quais foram posteriormente adotados pela empresa. GPS. GFIP. VINCULAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS AOS FATOS GERADORES. A Guia da Previdência Social - GPS é o documento pelo qual se efetiva o recolhimento das contribuições previdenciárias, porém, a GPS não dispõe de informações suficientes para estabelecer qualquer vinculação entre os fatos geradores ocorridos e o valor recolhido. Esta vinculação é realizada por meio dos dados prestados pelo sujeito passivo na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, que representa, para a Previdência Social, o conjunto de informações cadastrais, de fatos geradores e de outros dados correlatos. **DIREITOS AUTORAIS. CONTRATO ESCRITO.** Não integra o salário-de-contribuição o valor pago ao segurado a título de direitos autorais. No entanto, a caracterização de valores pagos aos segurados como direitos autorais está condicionada a existência de contrato escrito. **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** GFIP - OMISSÃO DE FATOS GERADORES. MULTA. LIMITE POR COMPETÊNCIA. Constitui infração à legislação apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Verificada a infração, será lavrado auto de infração com a aplicação da multa prevista no artigo 284, II do RPS, limitada, por competência, ao valor estabelecido de acordo com o inciso I do citado artigo. (Acórdão nº 2302-003.824, Relator: Marcelo Freitas de Souza Costa, Data de Julgamento: 09/07/2024)

Assim, mantengo incólume a decisão de primeiro grau.

b) Cotas de Utilidade

Argumenta a recorrente que não deve incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de cotas de utilidade, que são caracterizadas pela concessão de diversos benefícios aos empregados, tais como: planos de saúde, escola e previdência privada.

Aduz, outrossim, que as utilidades, inclusive plano de saúde, ficam disponíveis a todos os empregados, cabendo a estes a aceitação ou renúncia, bem como a opção por outro plano de coparticipação, não havendo irregularidade quanto a existência de situações específicas.

A fiscalização apurou a incidência de contribuição previdenciária sobre tais rubricas, utilizando dos seguintes fundamentos (fls. 1564 e 1565):

Em relação à rubrica denominada cotas de utilidade, a fiscalizada limitou-se a informar que a verba tem por objetivo a concessão de benefícios/utilidades aos empregados, tais como planos de saúde, educação, vestuário e previdência e citou a previsão legal contida no artigo 458, § 2º da CLT. **Não houve apresentação dos valores nominais gastos com os já citados benefícios/utilidades.**

Mesmo o contribuinte não especificando cada parcela que compõem o valor das cotas de utilidades, podemos observar nas folhas de pagamento Ibrati a existência das rubricas de desconto 562 (UNIMED APART) e 563 (UNIMED ENFERM), além deste fato encontramos na conta contábil nº 4.1.1.01.00003 (Assistência Médica e Odontológica) lançamentos referentes a despesa com Bradesco Saúde. Portanto, **concluímos que o plano oferecido não é igual para todos os segurados, fato que tornaria a parcela referente ao plano de saúde como parcela integrante do salário de contribuição.**

Quanto a parcela de previdência, não houve apresentação de qualquer documentação referente a esta parcela, mas o referido benefício para não integrar a parcela do salário contribuição deve estar disponível a totalidade dos segurados da empresa. Ao cotejarmos a folha de pagamento Ibrati com a GFIP do mês de abril/2008, constatamos que a verba cotas de utilidades não foi atribuída aos segurados abaixo relacionados:

(...)

Além do fato acima relatado, identificamos na folha de pagamento Ibrati 04/2008 que os funcionários Carlos Aberto Vieira Junior (PIS nº 1.344.443.089-1) e Mariana Zarpellon (PIS nº 1.291.400.262-0) receberam respectivamente a título de cotas de utilidade o valor de R\$ 0 (zero) e R\$ 13,02 (treze reais e dois centavos). Portanto, **concluímos que os ditos benefícios inclusos nas cotas de utilidades não estão disponíveis a todos os segurados da empresa.**

Pelos motivos aqui expostos, **consideramos os valores atribuídos a verba cotas de utilidades como integrantes do salário de contribuição.**

Primeiramente, vale destacar que a recorrente, novamente em seu recurso voluntário, não apresenta, de forma detalhada, quais eram os benefícios concedidos aos seus funcionários, para fins de afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre tais rubricas

(cotas de utilidades), não se desincumbindo de seu onus probatório previsto no artigo 373 do Código de Processo Civil.

No que tange à **concessão de plano saúde**, para que o valor pago não se considere salário de contribuição, **o benefício teria que ser concedida a todos os empregados**, nos termos do art. 28, § 9º, "q" da Lei nº 8.212/91, ainda que o plano conveniado ou o contratado não seja exatamente o mesmo para todos.

De igual forma, **os valores pagos a título de previdência privada** também não integram o salário de contribuição, **se houver a oferta a todos os empregados** (artigo 28, §9º, "p" da Lei nº 8.212/1991).

A finalidade da lei é garantir a isonomia entre empregados e dirigentes.

Como dito, a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento probatório de quais eram as utilidades concedidas aos empregados, tampouco de que, no caso do plano de saúde era concedido à integralidade dos funcionários, ainda que a fossem prestados por operadoras diferentes, assim como o plano de previdência complementar, para fins de cumprimento dos requisitos legais para afastar a incidência da contribuição previdenciária, de modo que deve ser mantido o lançamento tributário.

c) Remuneração DIRF – cód. 3208

Neste ponto, por concordar com os fundamentos expostos na decisão de piso, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 1697 a 1698):

REMUNERAÇÃO DIRF - CÓD. 3208

A fiscalização intimou o contribuinte por meio do TIF nº 3, item 9, para apresentar documentação hábil e idônea que demonstrasse os valores consignados em DIRF.

Para tanto, preparou as planilhas X-A, X-B e X-C, anexas ao TIF, demonstrando a diferença entre as bases de cálculo da contribuição previdenciária e da DIRF, identificando o nome do empregado, CPF, NIT e competência.

Conforme descrito à fl. 1565 do relatório fiscal o sujeito passivo não prestou as informações solicitadas. Diante disso, aplicou-se o procedimento de AFERIÇÃO INDIRETA com o fulcro no § 3º art. 33 da Lei 8.212/91 c/c artigo 148 da Lei nº 5.172/66.

Inconformada, a impugnante alega que os valores declarados em DIRF tratam do somatório de salário e propriedade intelectual (royalties), códigos 0561 e 3208.

Acrescenta que o recolhimento, conforme legislação tributária, deverá ser efetuado no código de maior expressão e que, reconhecida a existência do direito autoral, não há que se falar na sua integração da propriedade intelectual ao salário de contribuição.

O art. 33 da Lei 8.212/91, § 3º, prevê expressamente o lançamento por meio de aferição indireta sempre que as informações ou documentos do sujeito passivo forem insuficientes para demonstrar o valor real da base de cálculo:

Art. 33. (...)

§ 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).

No caso, a auditoria fiscal intimou o sujeito passivo para prestar informação quanto à composição dos valores declarados em DIRF, os quais seriam confrontados com as bases de cálculo da contribuição previdenciária. O não atendimento caracteriza omissão do sujeito passivo que autoriza o procedimento de aferição indireta.

Uma vez mais, no momento da impugnação poderia a impugnante apresentar prova dos valores que compõem a base de cálculo declarada em DIRF. Optou por não apresentar provas, mas alegar questões relacionadas ao recolhimento do imposto retido na fonte ou que os valores tratam do pagamento de propriedade intelectual.

Portanto, correto o procedimento da fiscalização, vez que se coaduna com o § 3º art. 33 da Lei 8.212/91 e o art. 148 da Lei nº 5.172/66.

Da Multa pelo descumprimento de obrigação acessória (CFL 68)

Foi lavrado, ainda, em face da recorrente o Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, **DEBCAD nº 37.303.672-8 - CFL 68 (fl. 1592)**, uma vez que apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A previsão legal da penalidade imposta encontra-se nos artigos 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991 combinado com o artigo 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, correspondendo a multa aplicável a cem por cento (100%) do valor da contribuição devida e não declarada na GFIP, observado o limite, por competência, em função do número de segurados, disciplinado pelo parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528 de 1997, em consonância com o inciso I do artigo 284 do RPS.

Assim, uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de informar na Guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP — a incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas rubricas, restou, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores.

Desse modo, tendo em vista que foram mantidas as obrigações principais lançadas nas NFLD's conexas ao citado Auto de Infração, procede a autuação pela não cumprimento da obrigação acessória de informar tais contribuições nas GFIP's do período.

Aplicação da Retroatividade Benéfica – Súmula nº 196

Após o advento da MP 448/2009, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, de 27/05/2009, houve alteração dos artigos 32-A e 35 da Lei nº 8.212/1991, devendo ser aplicado o princípio da retroatividade benigna, independentemente daquela que se encontrava em vigor na data do lançamento, como exige o artigo 106 do CTN, comparando-se as multas anteriores (artigo 35 e 32-A, da norma revogada), e os artigos 35 e 32-A na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

A matéria encontra-se, inclusive, sumulada neste Conselho, de observância obrigatória:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2^a 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.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202-010.633

Portanto, deve-se apurar a retroatividade benigna em relação às multas aplicadas a partir da comparação do devido à época dos fatos com o regramento contido nas novas redações dos artigos 32-A e 35 da Lei 8.212/1991.

Com efeito, nesse ponto, ambas as multas – descumprimento de obrigação principal e acessória – devem ser aplicadas nos exatos termos acima citados.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeita a preliminar arguida, e, no mérito, dar parcial provimento, exclusivamente para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 em relação às obrigações principais, e da antiga e da nova

redação do artigo 32 da citada Lei em relação à obrigação acessória, nos termos da Súmula CARF Nº 196.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos

Divirjo das conclusões apontadas no voto condutor em relação à rubrica de “cotas de utilidades” referentes às competências de 03/2008 a 06/2008.

A autoridade lançadora justificou o lançamento da referida rubrica baseada apenas em informações prestadas pelo próprio contribuinte, sem a apresentação de documentos comprobatórios e a partir da extração dos valores lançados em contas contábeis, presumindo, assim, que tais pagamentos não eram oferecidos a todos os segurados, conforme se observa no seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 1.564/1.565):

(...)

Em relação à rubrica denominada cotas de utilidade, a fiscalizada limitou-se a informar que a verba tem por objetivo a concessão de benefícios/utilidades ao (sic) empregados, tais como planos de saúde, educação, vestuário e previdência e citou a previsão legal contida no artigo 458, § 2º da CLT. Não houve apresentação dos valores nominais gastos com os já citados benefícios/utilidades.

Mesmo o contribuinte não especificando cada parcela que compõem o valor das cotas de utilidades, podemos observar nas folhas de pagamento Ibrati a existência das rubricas de desconto 562 (UNIMED APART) e 563 (UNIMED ENFERM), além deste fato encontramos na conta contábil nº 4.1.1.01.00003 (Assistência (sic) Médica e Odontológica) lançamentos referentes a despesa com Bradesco Saúde. Portanto, concluímos que o plano oferecido não é igual para todos os segurados, fato que tornaria a parcela referente ao plano de saúde como parcela integrante do salário de contribuição.

Quanto a parcela de previdência, não houve apresentação de qualquer documentação referente a esta parcela, mas o referido benefício para não integrar a parcela do salário contribuição deve estar disponível a totalidade dos segurados da empresa. Ao cotejarmos a folha de pagamento Ibrati com a GFIP do mês de abril/2008, constatamos que a verba cotas de utilidades não foi atribuída aos segurados abaixo relacionados:

(...)

Além da (sic) fato acima relatado, identificamos na folha de pagamento Ibrati 04/2008 que os funcionários Carlos Aberto Vieira Junior (PIS nº1.344.443.089-1) e

Mariana Zarpellon (PIS nº 1.291.400.262-0) receberam respectivamente a título de cotas de utilidade o valor de R\$ 0 (zero) e R\$ 13,02 (treze reais e dois centavos). Portanto, concluímos que os ditos benefícios inclusos na (sic) cotas de utilidades não estão disponíveis a todos os segurados da empresa. Pelos motivos aqui expostos, consideramos os valores atribuídos a verba cotas de utilidades como integrantes do salário de contribuição.

(...)

Extrai-se em conclusão que a fiscalização baseada apenas na presunção, ainda que tenha adotado na apuração dos valores a aferição indireta, não fez menção ou indicou tal fundamentação nos autos de infração, ou seja, deixou de motivar adequadamente e informar o dispositivo correspondente à aferição indireta, como fez em relação ao lançamento da “Remuneração DIRF – COD 3208”. Ressalte-se ainda que tais constatações haviam sido apontadas na declaração de voto anexa ao acórdão da 6^a Turma da DRJ/FOR (fl. 1.699).

Ao agir desta forma, houve por parte da fiscalização um cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, impondo-se, assim, o reconhecimento da existência de vício material em relação ao lançamento da rubrica “cota de utilidades”, de modo que os valores lançados devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias nos DEBCAD 37.303.673-6 (Patronal e SAT/RAT) e DEBCAD 37.397.283-0 (Terceiros), aplicando-se em decorrência, os reflexos das referidas exclusões no DEBCAD 37.303.672-8 (CFL 68).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta dos autos, voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a existência de vício material, de modo que deve ser declarada a nulidade do lançamento exclusivamente em relação ao levantamento correspondente à rubrica de cota de utilidades, excluindo os valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas nos DEBCAD 37.303.673-6 (Patronal e SAT/RAT) e DEBCAD 37.397.283-0 (Terceiros), aplicando-se os reflexos das referidas exclusões no DEBCAD 37.303.672-8 (CFL 68) e (ii) determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991 em relação às obrigações principais e da antiga e nova redação do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991 em relação à obrigação acessória, nos termos da Súmula CARF nº 196.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos