



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721263/2013-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.766 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente COMPLEX IT SERVICES CONSULTORIA EM INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL. PROVA DE RECEBIMENTO. SÚMULA CARF Nº 09.

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. Observância da Súmula CARF nº 09.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DA COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Inexistindo a caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e comprovado o pagamento do tributo, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 150, §4º do CTN.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. PARCELAS RELATIVAS A RUBRICAS. SÚMULA CARF Nº 99.

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 a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF N| 148.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. PRAZO PARA ATENDIMENTO DAS INTIMAÇÕES.

O prazo para apresentações de informações e documentos necessários ao procedimento fiscal é de vinte dias, contados da data da ciência do termo de início, nos termos do art. 19 da Lei 3.470/1958. Nas situações em que as

informações e os documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo é de cinco dias úteis.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÕES DOS ATOS INFRA LEGAIS. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal do Brasil e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal, autoridade administrativa que realiza o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 142 do CTN. Dessa forma, a falta de ciência, por parte do sujeito passivo, das alterações relativas à legislação de regência do MPF não é suficiente para afetar a validade da autuação.

ÔNUS DA PROVA.

Compete ao contribuinte a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do crédito tributário regularmente apurado.

CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados, sem comprovação de que se subsume a direitos autorais, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91.

RESSARCIMENTO DE DESPESAS PELO USO DE VEÍCULO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Os valores pagos aos empregados a título de ressarcimento de despesas pelo uso de veículo de sua propriedade somente não integram o salário de contribuição quando as despesas realizadas forem efetivamente comprovadas.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ANÁLISE OBJETIVA QUE NÃO LEVA EM CONTA INTENÇÃO DO AGENTE OU CONSEQUÊNCIAS DO ATO.

Segundo o art. 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. DOLO NÃO COMPROVADO.

Ainda que o contribuinte não tenha se desincumbido do ônus de provar a não incidência despesas consignadas em recibos, é do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer, no lançamento de obrigação principal efetuado nos Decads 37.400.340-8 e 37.400.341-6, a decadência relativa às competências 01/2008 a 05/2008; e b) afastar a qualificadora da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo

Relatório

Trata-se, na origem, de auto de infração para:

a) exigência de contribuições sociais previdenciárias e de contribuições devidas a outras entidades ou fundos, denominados terceiros; DEBCADs 37.400.340-8 e 37.400.341-6

b) aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, caracterizado pelo fato de que a empresa apresentou a guia de recolhimento do FGTS e de informações à previdência social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (Fundamento Legal 68) DEBCAD 37.400.342-4

De acordo com relatório fiscal (e-fl. 2324):

O lançamento fiscal consiste na apuração da contribuição previdenciária a cargo da empresa devida e não recolhida à Previdência Social, decorrente de fatos geradores não declarados em GFIP, antes do início da ação fiscal.

Examinando os registros na sua contabilidade e a documentação apresentada no curso da fiscalização, verificou-se que além do pagamento do salário normal constante da folha de pagamentos denominada “Folha Fiscal” 1 e “Folha de Pagamento — Analítico - Mensal”, cujos valores compuseram as bases de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas e recolhidas pela empresa, ela remunerou seus empregados também através das verbas a seguir relacionadas:

I - “cotas de utilidades” e “transporte”, constantes, respectivamente, sob os códigos 2090 e 2089 no relatório denominado “IBRATI — Demonstrativo de Folha de Pagamento” e

II - “propriedade intelectual constante do relatório denominado “Relação de Propriedade Intelectual”.

Essas verbas - “cotas de utilidades”, “transporte” e “propriedade intelectual” - não foram considerados pela empresa como base de cálculo das contribuições previdenciárias, contrariando a legislação fiscal em vigor.

(...)

conforme detalhado no item VIII -AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS, para o período de 01/2008 a 11/2008 **foi lavrado o auto de infração de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos, conforme demonstrado no Anexo VIII - Demonstrativo de Apuração da Multa Mais Benéfica** ou seja, multa de mora de 24% calculada sobre o montante da contribuição previdenciária devida e multa pelo descumprimento de obrigação acessória CFL 68 demonstrado no Anexo V - Demonstrativo do Cálculo da Multa Aplicada — CFL 68.

Na competência 12/2008 foi aplicada a penalidade de acordo com a nova legislação, ou seja, multa de ofício de 75% do artigo 44 da Lei nº 9430/1996 sobre o montante da contribuição previdenciária devida, com a qualificação o inciso I, §1º, do citado artigo 44 tendo em vista a conduta dolosa do contribuinte, evidenciado pela vontade consciente de remunerar seus empregados segurados disfarçadamente através das verbas denominadas cotas de utilidades, transportes e propriedade intelectual. deixando de recolher as contribuições previdenciárias sobre elas devidas e que ora se constitui

Ciência da autuação em 14/06/2013, conforme recibo (e-fl. 2343).

Impugnação na qual a autuada alegou que:

- Houve erro na qualificação do sujeito passivo, com cerceamento do direito de defesa;
- O prazo dado para atendimento às intimações foi ilegal;
- Houve erro na indicação da legislação pertinente à fiscalização;
- A autuação não estava autorizada por MPF;
- O ônus da prova foi indevidamente transferido;
- A multa por erro no preenchimento da GFIP é ilegal;
- A qualificação da multa é indevida

Lançamento julgado procedente em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Decisão com a seguinte ementa:

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 23, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, determina que as intimações sejam feitas por via postal ou por qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. As verbas pagas pela empresa aos seus empregados, sob a forma de utilidades, como retribuição ao trabalho prestado, têm natureza salarial, integram o salário de contribuição e sobre elas incidem as contribuições devidas à Seguridade Social. Art. 28 da Lei nº 8.212/91.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO.

Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de exclusão integram o salário de contribuição e sobre estes valores incidem as contribuições sociais. Artigo 28, I c/c § 9º da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º, do Decreto 3.048/99.

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA E AS DESTINADAS A TERCEIROS.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, a contribuição a seu cargo e também as destinadas a outras Entidades (“Terceiros”) conforme seu enquadramento no FPAS, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

Em decorrência dos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei nº 8.212/91.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. INFRAÇÃO.

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

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

No lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir da competência 12/2008, é devida a multa de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago, recolhido ou declarado. Cabível a imposição da multa de ofício qualificada de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ciência da decisão de primeira instância em 18/12/2013.

Recurso Voluntário apresentado em 10/01/2014, no qual a recorrente reitera as razões da impugnação.

Instruem o processo os seguintes documentos:

Documento	e-fl.
Mandado de Procedimento Fiscal	2
Termo de Início de Fiscalização – 12/04/2011	6
Contrato Social	10
Resposta ao termo de início – pedido de prorrogação	86
Balanço Patrimonial	95
Termo de prosseguimento da ação fiscal – 12/05/2011	99
Termo de intimação – 05/09/2011	101
Livro razão	105
Termo de intimação – 24/09/2012	134
Demonstrativos de folha de pagamento	136
Termo de intimação – 15/10/2012	276
Resposta a intimação	278
Folha de pagamento – analítico mensal	319

Demonstrativo de folha de pagamento	1183
Relação de propriedade intelectual	1978
Demonstrativo de cotas de utilidades, transportes e propriedade intelectual	2153
Termo de intimação – 09/04/2013	2154
Termo de intimação – 23/04/2013	2159
Discriminativo de débito	2292
Relatório de Lançamentos	2315
Comprovante de ciência do lançamento	2343
Relatório Fiscal	2324
Impugnação	2362
Relação de empregados - Contratos de trabalho/cessão de direitos	2377
Decisão de 1ª instância	2778
Comprovante de ciência da decisão de 1ª instância	2804
Recurso Voluntário	2806

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

Análise de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

Decadência

Em que pese a recorrente não levante o tema, este Conselho tem entendimento consolidado de que as questões relacionadas à decadência são de ordem pública, que devem ser examinadas de ofício.

Posto isso, destaca-se que, conforme jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento, inexistindo declaração prévia do débito, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Caso haja antecipação do pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do mesmo código, ou seja, a decadência se opera contados cinco anos da data do fato gerador, desde que não seja constatado dolo, fraude ou simulação.

A ciência do lançamento se deu somente em 14/06/2013, data em que já havia transcorrido o prazo constante do art. 150, §4º, do CTN relativamente às competências 01 a 05/2008. Portanto, a exigência dessas competências só pode ser mantida ausente antecipação do pagamento ou com a constatação de dolo, fraude ou simulação.

Quanto ao pagamento, não há nos autos documento referente ao recolhimento das contribuições. No entanto, o relatório fiscal esclarece que:

Examinando os registros na sua contabilidade e a documentação apresentada no curso da fiscalização, verificou-se que além do pagamento do salário normal constante da folha de pagamentos denominada “Folha Fiscal” e “Folha de Pagamento — Analítico - Mensal”, **cujos valores compuseram as bases de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas e recolhidas pela empresa**, ela remunerou seus empregados também através das verbas a seguir relacionadas.

Depreende-se, portanto, que a recorrente recolheu parte das contribuições relativas aos segurados empregados, relativamente às rubricas que entendia devidas. Sendo assim, deve ser considerado que houve antecipação do pagamento, matéria da Súmula CARF nº 99, com o seguinte enunciado:

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 a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Destaque-se, por esse ângulo, trechos do voto condutor do Acórdão 9202-01.413, que norteiam a interpretação da Súmula acima citada:

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

(...)

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.

Quanto à comprovação do dolo, fraude ou simulação, trata-se de matéria expressamente contestada pela recorrente, examinada ao final.

Qualificação do sujeito passivo – Domicílio tributário – Intimação via postal

A recorrente alega que houve erro na qualificação do sujeito passivo, sob o argumento de que, apesar de domiciliada na Av. Maria Coelho Aguiar, n. 215, Bloco C – 5º andar, São Paulo – SP, as correspondências foram enviadas pela fiscalização a endereço incorreto (Av. Maria Coelho Aguiar, n. 215, Bloco E – 3º andar, São Paulo – SP). Informa que está instalada no CENESP – Centro Empresarial de São Paulo, complexo de empresas de grandes dimensões, razão pela qual as correspondências enviadas a local errado não chegam a seu destinatário final, caracterizando cerceamento de direito de defesa. Afirma ainda que as correspondências declaradas como entregues pelos Correios foram entregues em uma recepção qualquer, que o endereço correto da empresa constava no site e que foi franqueado livre acesso à fiscalização.

Como já observado pelo julgador *a quo*, o termo de início de fiscalização, enviado ao endereço constante do cadastro e intimando a então fiscalizada a apresentar cópia do contrato social, foi respondido. Ainda, na cópia do contrato social apresentada (e-fl. 66), cuja última alteração foi assinada em 21/11/2011, e na procuração assinada pelos representantes legais da recorrente (e-fl. 93) consta o endereço da sociedade como Av. Maria Coelho Aguiar, n. 215, Bloco E – 3º andar, São Paulo. Nenhuma dessas observações foi contestada pela recorrente.

Veja-se que a recorrente não suscita incorreção no cadastro da RFB, sendo possível concluir que ela mesma elegeu o endereço Av. Maria Coelho Aguiar, n. 215, Bloco E – 3º andar, como seu domicílio tributário. Sendo assim, mesmo que eventualmente os representantes legais da empresa não tenham recebido em mãos a correspondência enviada, resta observar a Súmula CARF nº 9, com o seguinte enunciado

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Dessa forma, deve ser considerado que a contribuinte teve acesso a todas as intimações, o que afasta a hipótese de cerceamento de direito de defesa.

Intimação – Prazo para resposta

A recorrente invoca o art. 57, II, da MP 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei 12.766/2012 para sustentar que não seria possível à fiscalização estipular prazo inferior a 45 dias para atendimento às intimações:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(...)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

Todavia, da leitura do caput do art. 57, seja na redação original, seja na redação dada pela Lei 12.766/2012, seja na redação atual, extrai-se que o prazo de 45 dias se refere a requisito para aplicação de multa isolada, nos casos em que o sujeito passivo deixar de prestar esclarecimentos relativos às obrigações acessórias, o que engloba as declarações, demonstrativos e escriturações digitais:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

(redação original)

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado

para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(redação dada pela Lei 12.766/2012)

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

(redação dada pela Lei 12.783/2013)

O prazo de 45 dias, portanto, não se confunde com os prazos que devem ser concedidos durante o procedimento de auditoria das obrigações principais, estes previstos no art. 71 da mesma MP, que alterou a redação do art. 19 da Lei 3.470/1958:

Art. 71. O art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.

Assim, considerando que a recorrente não indica as situações em que os prazos dados pela fiscalização não atenderam aos ditames legais acima, tem-se que como correto o procedimento da autoridade fiscal.

Mandado de Procedimento Fiscal - Indicação da fundamentação legal – Autorização

A recorrente afirma que a legislação relativa ao mandado de procedimento fiscal (MPF), mais especificamente a Portaria RFB 11.371/2007, indicada pela fiscalização, já estava revogada.

Como observa a própria recorrente, a Portaria 11.371/2007 foi revogada pela Portaria RFB 3.014/2011 somente em 29/06/2011, após o início da auditoria em 15/04/2011. No termo de início de fiscalização recebido pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal fez constar a possibilidade, por meio do site da Receita Federal, de consulta aos dados do MPF e suas alterações, entre as quais as relativas à legislação pertinente. Dessa forma, não houve qualquer prejuízo à contribuinte, que se mostra ciente da mudança dos normativos aplicáveis.

No mesmo sentido, incabível a alegação da recorrente quanto à falta de amparo para autuação relativa às contribuições previdenciárias: consta dos autos (e-fl. 3) a alteração do MPF que deu amparo administrativo à atividade fiscal. Ademais, é entendimento consolidado que o MPF é simples instrumento de controle e planejamento de atividades exercidas pela Receita Federal. O Auditor-Fiscal da Receita Federal é a autoridade administrativa autorizada

pelo art. 142 do Código Tributário Nacional para realizar o procedimento tendente a verificar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, de modo que mesmo a revogação de normas referentes ao MPF não seria suficiente para caracterizar a nulidade do lançamento.

Ônus da prova – Totalidade dos rendimentos - Ganhos sob a forma de utilidades

No mérito, a recorrente argumenta que foi indevidamente invertido o ônus da prova; que caberia ao Fisco provar que a natureza das utilidades não é prevista na legislação; que a fiscalização teria se limitado a intimar o contribuinte a comprovar a origem dos pagamentos; que o fundamento para considerar os pagamentos como salários foi unicamente seu valor superior.

Afirma ainda que a natureza do trabalho desenvolvido justifica elevado valor a título de utilidades, transporte e propriedade intelectual, requerendo constantes reembolsos para deslocamento, utilização de materiais próprios e de terceiros e participação intelectual dos funcionários no desenvolvimento de sistemas. Aduz que os pagamentos estão previstos em contratos de trabalho e não foram questionados pelos beneficiários.

A Lei nº 8.212/1991 dispõe que:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

Como se vê, a lei previdenciária estabelece que, regra geral, o salário-de-contribuição é composto da totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título ao empregado, destinados a retribuir o trabalho. As exclusões ao salário-de-contribuição, por sua vez, estão discriminadas no §9º, do art. 28 acima citado.

A recorrente portanto se equivoca ao alegar que houve inversão do ônus da prova pela fiscalização. A autoridade fiscal primeiramente verificou, com base nos registros da contabilidade e documentação da própria contribuinte, a existência de parcelas da remuneração a empregados não computadas como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ou das contribuições a terceiros. Após, constatou que tais parcelas foram contabilizadas como “cotas de utilidades”, “transporte” e “propriedade intelectual”, sem que fosse apresentado, entretanto, qualquer documento capaz de demonstrar que os pagamentos obedeciam aos requisitos legais específicos. Por óbvio, para exclusão de determinada verba do salário de contribuição não é suficiente que o contribuinte lhe atribua um dado nome: a verba deve efetivamente atender às exigências legais para tanto.

Nesse sentido, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, o Fisco pode exigir dos contribuintes que comprovem seu direito à exclusão da base tributária. Não havendo comprovação, constatada a incidência tributária, surge o direito do Fisco de efetuar o lançamento, após o qual passa a ser ônus da autuada apresentar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos desse direito.

Cotas de utilidade

No que tange às “cotas de utilidade”, a fiscalização apontou que, após intimada, a contribuinte se limitou a informar que os valores estavam relacionados às utilidades previstas no art. 458, §2º da CLT. Contudo, como tal artigo engloba utilidades diversas - tais como vestuários, equipamentos, educação, transporte, assistência médica, seguros de vida e previdência provada - seria necessário apontar a natureza e a especificidade das verbas, vez que a lei 8.212/1991 excepciona da base de cálculo tão somente as utilidades previstas no seu art. 28, §9º.

Além disso, constatou-se que o valor pago a título de “cotas de utilidade” totalizaria R\$ 14.879.528,06 no ano, o que corresponde a 427,64% do “salário normal”, e 47,26% da remuneração total, indicando sua natureza salarial.

Verba	Total no ano	%	%
Cotas de utilidades	14.879.528,06	427,64	47,26
Transportes	8.231.550,50	140,70	15,55
Propriedade intelectual	8.231.550,50	236,58	26,14
Total 1	28.006.727,89	804,92	88,95
Salário Normal	3.479.450,31	100,00	11,05
Total 2	31.486.178,20		100,00

Em sua primeira defesa, a então impugnante manteve a alegação genérica de que as utilidades obedeciam à previsão da legislação trabalhista. Juntou aos autos documentos relacionados a empregados constante da relação de e-fl. 2377.

No entanto, não foi apresentado, de forma especificada, quais seriam as utilidades pagas que demonstrariam a não incidência do tributo no caso concreto, com os respectivos valores. Pelo contrário, parte dos documentos reforçam a acusação fiscal, constando o não recebimento de benefícios de assistência médica ou transporte (p.ex. documentos de e-fls. 2389, 2412, 2416, entre outros). As planilhas de cálculo relacionadas a cada empregado, por sua vez, mantêm o caráter genérico da alegação, contendo rubrica de “cotas de utilidades” com a simples descrição “utilidades concedidas” (p.ex. e-fl. 2443, 2465, 2498, entre outras), de forma que não é possível afastar o lançamento somente com base nesses elementos.

Propriedade intelectual

Em relação às verbas denominadas “propriedade intelectual”, o relatório fiscal informa que a contribuinte alegou serem “são valores da indenização pela exploração da propriedade intelectual do empregado, cuja natureza e tipicidade estão no art. 89 — parágrafo Único da lei 9.279/96”.

O citado dispositivo prevê:

Art. 89. O empregador, titular da patente, poderá conceder ao empregado, autor de invento ou aperfeiçoamento, participação nos ganhos econômicos resultantes da exploração da patente, mediante negociação com o interessado ou conforme disposto em norma da empresa.

Parágrafo único. A participação referida neste artigo não se incorpora, a qualquer título, ao salário do empregado.

A contribuinte foi então intimada (e-fl. 2154) a comprovar a titularidade da propriedade industrial, bem como a especificar, em relação a cada beneficiário, quais os inventos e patentes que deram origem ao pagamento desses direitos e a data em que foi gerado o resultado econômico. Todavia, nada foi apresentado durante o procedimento fiscal.

Embora a então fiscalizada tenha suscitado a Lei 9.279/1996, a autoridade fiscal destacou também o desatendimento a requisitos da Lei 9.610/1998, que trata de direitos autorais:

mesmo na eventual cessão de direitos autorais, inclusive para os fins do item v) do parágrafo 2º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, esse fato deve restar e claro e devidamente comprovado mediante documento formal, conforme se depreende da leitura do artigo 50 da Lei nº 9.610/98

(...)

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

§ 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.

No entendimento da fiscalização, eventual pagamento de direito autoral pressuporia a prévia criação do bem intelectual, para posterior produção de resultados econômicos. Portanto, não seria possível o pagamento a empregados recém-contratados, como apurado pela auditoria.

Assim como as “cotas de utilidade”, apurou-se que os valores pagos a título de “propriedade intelectual” eram expressivamente superiores ao “salário normal”, sinalizando sua desvinculação do desenvolvimento de qualquer produto.

Verba	Total no ano	%	%
Propriedade intelectual	8.231.550,50	236,58	26,14

Total 1	28.006.727,89	804,92	88,95
Salário Normal	3.479.450,31	100,00	11,05
Total 2	31.486.178,20		100,00

Em sua defesa, a autuada se limitou a afirmar que “a natureza do trabalho desenvolvido utiliza grande participação intelectual dos funcionários no desenvolvimento de sistemas e na resolução criativa de clientes”. Apresentou, junto à impugnação, “instrumentos particulares de cessão de direitos de propriedade intelectual” e “aditamento de contrato de trabalho” (e-fls. 2384 e ss).

Da cláusula 1.1 extrai-se o objeto de tais instrumentos:

O CEDENTE, neste ato, cede ao CESSIONARIO, exclusiva e definitivamente, a título oneroso, os direitos de propriedade intelectual referente à utilização de seus conhecimentos e especializações no desenvolvimento das atividades, relacionadas a tecnologia da informação, aplicáveis às atividades exercidas pelo CESSIONÁRIO.

Depreende-se que a cessão de direitos se relaciona, mais especificamente, com direitos relativos a programa de computador, previstos na Lei 9.609/1998 e cujo art. 4º assim dispõe:

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.

Verifica-se que, apesar dos direitos relativos a programa de computador pertencerem ao empregador, quando o desenvolvimento estiver relacionado ao contrato de trabalho, nada impede que haja um acordo para uma compensação acima do salário. Nesse caso, tal compensação estaria excluída do conceito de salário-de-contribuição.

No entanto, os elementos apresentados pela recorrente não permitem essa conclusão.

Isso porque, de acordo com os “instrumentos particulares de cessão de direitos”, os direitos foram cedidos pelos empregados não à autuada, mas sim ao IBRATI – Instituto Brasileiro de Tecnologia da Informação. Concomitantemente, os contratos de trabalho assinados pela recorrente com seus empregados foram aditados para constar que:

Cláusula Primeira - O EMPREGADOR convencionou com o EMPREGADO que a propriedade intelectual resultante da prestação de serviços decorrente do contrato de trabalho ora aditado, pertencerá exclusivamente ao EMPREGADO, abrindo mão do direito previsto na lei.

Cláusula Segunda -- Poderá em razão da cláusula primeira deste instrumento, ceder o EMPREGADO seu direito de propriedade intelectual a terceiros, sem que caiba ao EMPREGADOR qualquer direito de indenização ou restituição.

Veja-se então que os documentos juntados não são conclusivos acerca da exclusão prevista no art. 28, §9º, “v”, da Lei 8.212/1991. A documentação indica que ou os empregados prestaram serviços diretamente ao IBRATI ou que tais serviços foram prestados efetivamente pela recorrente, com o uso da mão de obra de seus empregados. Nessa hipótese, a real titular dos direitos seria a recorrente que, a despeito de não constar formalmente dos termos de cessão, os cedeu ao IBRATI, repassando parte do pagamento a seus empregados.

De toda forma, não seria possível a exclusão dos valores pagos pela recorrente a seus empregados a título de cessão de direitos autorais, seja porque as pessoas físicas firmaram acordos com o IBRATI, seja porque nos aditamentos aos contratos de trabalho a empregadora abre mão de qualquer direito, não havendo que se falar em compensação a seus empregados para fins da legislação previdenciária.

Dessa maneira, a recorrente não logrou demonstrar, com os documentos acostados por ora da impugnação, suas assertivas quanto à natureza da verba e sua exclusão da base de cálculo das contribuições.

Transporte

Quanto às verbas contabilizadas como “transporte”, verifica-se que uma das fundamentações adotadas pela fiscalização para considerá-las como sujeitas à incidência das contribuições foi a de que houve pagamento em pecúnia. Do relatório fiscal:

Porém, o artigo 2º da Lei nº 7.418/85 que instituiu o vale-transporte, determinou que essa utilidade não tem natureza salarial e nem se incorpora à remuneração para quaisquer fins somente se concedido “in natura”, ou seja mediante o fornecimento em forma de vales propriamente dito, adquirido pela empresa em conformidade com a referida lei e fornecida ao empregado.

A autoridade fiscal também sustenta que o disfarce da retribuição pelo trabalho fica caracterizado pelo fato dessas verbas corresponderem a 140,70% dos pagamentos a título de “salário normal”. Da planilha de e-fl. 2335:

Verba	Total no ano	%	%
Transportes	8.231.550,50	140,70	15,55
Total 1	28.006.727,89	804,92	88,95
Salário Normal	3.479.450,31	100,00	11,05
Total 2	31.486.178,20		100,00

Nesse ponto, há que se ponderar que o CARF consolidou o entendimento de que o pagamento do vale-transporte em pecúnia não é causa suficiente para atrair a incidência tributária. Súmula CARF nº 89, com o seguinte enunciado:

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Contudo, da leitura do recurso apresentado se extrai que a recorrente informa que as verbas não eram relativas a vale-transporte, mas sim a ressarcimento de despesas pelo uso de veículo de empregado:

é perfeitamente compreensível haja vista que grande parte dos trabalhos é desenvolvido mediante constantes deslocamentos

(...)

Ocorre que não se trata verdadeiramente de vale-transporte, mas sim de pagamentos a título de reembolso por deslocamentos enquanto a serviço da RECORRENTE. Há flagrante confusão do Fisco ao caracterizar os pagamentos a título de transporte como vale-transporte. É absolutamente indevida e sem qualquer propósito a correlação dos pagamentos a título de transporte como vale-transporte.

A então impugnante juntou aos autos documentos com a descrição “opção de desistência de vale transporte”, nos quais os empregados informam a utilização de veículo próprio.

Entretanto, nos termos do art. 28, §9º, “s”, da Lei 8.212/1991, o ressarcimento pelo uso de veículo de empregado só pode ser excluído do salário-de-contribuição se houver comprovação da realização da despesa. Assim, a informação prestada pela recorrente não é suficiente para afastar essa parcela do lançamento, vez que as despesas não foram devidamente comprovadas por meio de, por exemplo, controle da quantidade de quilômetros rodados, cupons e notas fiscais de abastecimento de combustível, entre outros.

Destaque-se, nesse ponto, que a observância de tal entendimento ao presente julgado não configura alteração jurídica do critério do lançamento. Isto porque o art. 33, §3º, da Lei 8.212/1991 permite que a autoridade fiscal efetue o lançamento de ofício quando não for apresentada informação pela contribuinte. Nesse sentido, não tendo a fiscalizada prestados os esclarecimentos solicitados por meio dos Termos de Intimação (e-fls. 2154 e 2159), restou à fiscalização constituir o crédito com as informações que dispunha, cabendo à contribuinte o ônus de apresentar provas que afastassem a exigência, o que não foi feito.

Multa por erro no preenchimento da GFIP

Quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória, a recorrente defende-se dizendo que a própria fiscalização reconhece o mero erro, mencionando que as informações anteriores à GFIP retificadora estavam corretas. Salienta que não há comprovação do dolo, justificando seu erro pela metodologia de apresentação das GFIPs complementares/retificadoras.

Todavia, observando que a recorrente não contesta a apresentação de GFIP incorreta, resta pontuar que o art. 136 do CTN dispõe que a responsabilidade por infrações da

legislação tributária independe da intenção do agente: descumprida a obrigação acessória de declarar, por meio da GFIP, os dados relacionados a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, deve ser aplicada a penalidade cabível.

Qualificação da multa – Dolo

A recorrente questiona a qualificação da multa, alegando ser imprescindível a comprovação do dolo específico em sua conduta. Reitera que houve erro no preenchimento da GFIP.

A multa qualificada, todavia, é relativa à falta de recolhimento das contribuições devidas na competência 12/2008. Entendeu a fiscalização que “tendo em vista a conduta dolosa do contribuinte, evidenciado pela vontade consciente de remunerar seus empregados segurados disfarçadamente através das verbas denominadas cotas de utilidades, transportes e propriedade intelectual”, deveria ser aplicada disposição do art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.

Os motivos apontados pela autoridade lançadora já foram expostos: a falta de consideração das verbas pagas a título de “cotas de utilidade”, “transporte” e “propriedade industrial” como base de cálculo das contribuições, embora correspondessem, juntas à 804,92% do “salário normal” considerado pela empresa.

Contudo, entende-se que, se por um lado a recorrente não conseguiu comprovar a não incidência tributária das verbas pagas, por outro o Fisco não juntou elementos suficientes para comprovação do dolo específico, o que envolveria obter evidências de que a contribuinte não somente errou, mas sim que sabia o enquadramento correto das verbas e agiu deliberadamente no intuito de ocultar os fatos geradores.

Não se trata de ignorar que não é incomum a atribuição de nomes diversos às verbas salariais, visando a redução artificial da base tributária: trata-se de exigir provas que comprovem a intenção dolosa, para que não se considere crime contra a ordem tributária toda e qualquer omissão.

O próprio relatório fiscal por vezes evita afirmar que os documentos coletados provam categoricamente o dolo na conduta praticada pela recorrente (grifo nosso):

Essa constatação **sinaliza que** as verbas “cotas de utilidades” e “transporte”, possuem natureza remuneratória e tiveram por finalidade retribuir disfarçadamente o trabalho para o qual cada um de seus beneficiários foi efetivamente contratado.

Observa-se que ela foi paga, inclusive, aos empregados recém-contratados, nos meses de competência da sua contratação, **ainda que, em tese,** não tivesse sequer tido tempo hábil para desenvolver, produzir ou aperfeiçoar qualquer invento ou programa de computador para a empresa.

Essa constatação, contrariamente ao que sustenta a empresa - de que se refere à suposta participação econômica do empregado na comercialização de invento por ele produzido ou aperfeiçoado - **sinaliza que** essa verba tem natureza remuneratória, desvinculado da produção ou desenvolvimento de qualquer produto, invento ou programa de computador específico.

Também o julgador *a quo* se abstém de atribuir à documentação grande força probante:

12.11. Nessa linha de raciocínio, os fatos narrados pela Autoridade Fiscal evidenciam, **ao menos, indícios** da ocorrência de intuito sonegatório do contribuinte quando adotou,

deliberadamente, as práticas narradas no Relatório Fiscal com as quais o Contribuinte visou reduzir o montante dos tributos devidos.

Não tendo o Fisco logrado êxito em comprovar o dolo, deve ser afastada a qualificação da multa. Em decorrência, como já tratado anteriormente, aplica-se ao lançamento o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, razão pela qual deve se considerar como alcançadas pelas decadências as competências 01/2008 a 05/2008.

Exceção se faz ao lançamento relativo às obrigações acessórias, por conta da Súmula CARF nº 148, com o seguinte enunciado:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, a multa por descumprimento da obrigação acessória não foi atingida pela decadência.

Conclusão

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário;
- Rejeitar as preliminares de nulidade;
- No mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso, para
 - a) reconhecer, no lançamento de obrigação principal efetuado nos Debcads 37.400.340-8 e 37.400.341-6, a decadência relativa às competências 01/2008 a 05/2008; e
 - b) afastar a qualificadora da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo