



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10480.721555/2009-33
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-004.301 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	3 de outubro de 2017
<b>Matéria</b>	Contribuições Sociais Previdenciárias - Patronal
<b>Recorrente</b>	ATLÂNTICA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72).

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF), consideram-se não impugnadas as questões não contestadas expressamente pelo impugnante.

**PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.**

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

**ÔNUS DA PROVA. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.**

O ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

**MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N.º 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF n.º 2).

---

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14, DE 04/12/2009.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991. Aplicação da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa mais benéfica, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Virgílio Cansino Gil, que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para reduzir a multa para 0,33% por dia de atraso, limitada a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Waltir de Carvalho, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Virgílio Cansino Gil, Rosy Adriane da Silva Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

## Relatório

Reproduzo o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), que bem descreveu os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

*Cuida-se do AI 37.210.478-9, envolvendo contribuições sociais patronais, incidentes sobre remunerações creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2004 a 12/2004, não declaradas em GFIP, relativas ao estabelecimento matriz e à filial /0002-2, da empresa supracitada, totalizando, na ocasião de sua consolidação, o*

*montante de R\$1.539.483,00 (um milhão, quinhentos e trinta e nove mil, quatrocentos e oitenta e três reais).*

*Consoante relatório fiscal, os valores que serviram de base de cálculo foram obtidos da contabilidade (contas contábeis especificadas nos anexos III e IV do citado relatório), dado que as folhas de pagamento apresentadas não contemplavam os contribuintes individuais, tampouco os valores relativos às rescisões de contrato individual de trabalho, bem como não continham a integralidade dos valores contabilizados a título de comissões, férias, gratificações. Também havia divergências entre as folhas em formato digital e em meio papel.*

*A autoridade lançadora salienta, ainda, que considerou como integrante do salário-de-contribuição tanto a ajuda de custo, porque paga continuamente, quanto a totalidade dos valores escriturados na conta rescisão, dado que a empresa, segunda informa, não exibiu a integralidade dos Termos de Rescisões de Contratos de Trabalho - TRCT e, quando o fez, havia vários sem assinatura dos trabalhadores.*

*Fez, também, incluir, em seu lançamento, diferenças de contribuições sociais pertinentes ao 13º salário de 2004 (levantamento DET), cujas bases de cálculo foram detalhadas no anexo V do mesmo relatório, bem como de acréscimos moratórios em guias recolhidas pela empresa com atraso (levantamento DAL).*

*Cientificada, pessoalmente, em 14/05/2009, a empresa manejou impugnação, em 15/06/2009, ocasião em que requer a total improcedência do lançamento, argüindo, em síntese:*

*I – perda do direito de o fisco constituir o crédito em tela, relativamente ao período anterior a 06/2004;*

*II – erros de base de cálculo – acusa haver, por lapso, inserido despesas em rubricas indevidas, induzindo o Fisco ao erro, dado que:*

*(a) incluiu na conta “despesa de salários e ordenados” (420101001) **valores pagos a título de frete**, consoante planilha integrante de sua defesa, que, segundo informa, foram auferidos por transportadores autônomos pessoas físicas, a quem chama de “agregado”. Faz juntar cópias de recibos de pagamentos a autônomo – RPA a este título, bem como planilha e razão analítico, requerendo, em consequência, o correspondente ajuste na base de cálculo, nos moldes do art. 201, do RPS.*

*(b) erroneamente, escriturou **premiações de incentivo** na rubrica de comissões. Diz que as mesmas se referem à política constante do Programa Motivacional e Plano Estratégico de Metas e Premiações (juntado às fls. 880/907), tendo caráter esporádico, pagas em quadrimestres/semestres do exercício de 2004, tratando-se de ganhos eventuais, não se enquadrando, assim, no campo de incidência da contribuição previdenciária. Faz juntar recibos de pagamentos de referidas premiações. Aduz, ainda,*

que referido plano configura mera liberalidade e o não atingir das metas não autoriza a inclusão dos colaboradores sequer na proporcionalidade nele prevista; as metas e os resultados podem ser alterados, afastando argumento de que são gratificações ajustadas. Requer, em consequência, sua exclusão das bases de cálculo, nos moldes da planilha integrante de sua defesa.

(c) os valores contabilizados a título de ajuda de custo referem-se a despesas com aluguel e combustível de empregados, sobre as quais não há incidência previdenciária, consoante documentos que fez juntar. De igual sorte, elabora planilha.

(d) acusa a existência de lançamento, pelo Fisco, tanto em duplicidade, quanto sem registro contábil, em vários meses do período auditado, relativo às rubricas férias a pagar/pagas, tornando ilíquido o crédito. Confecciona planilha.

(e) aponta erros do Fisco na transposição dos valores declarados em GFIP para o anexo III, agrupando-os em planilha constante de sua defesa. Fez juntar algumas guias.

(f) requer ajuste da base de cálculo contida no anexo IV, com fulcro no art. 201, do RPS, argumentando não haver o Fisco considerado, na confecção do citado anexo, a inclusão de ajudantes e auxiliares de condutores autônomos de veículo rodoviário, conforme planilha de sua defesa, onde assinala, ainda, erros de soma e inclusão de valores inexistentes na contabilidade.

III – acusação de que a autoridade fiscal deixou de indicar elementos indispensáveis à validade do AI.

IV - anui com as divergências entre folhas de pagamento no formato digital e em meio papel, confessando tratar-se de falhas técnicas na migração de dados.

V – ilegalidade dos juros SELIC.

Requer, também, perícia, formulando quesitos e compromete-se a efetuar correções em GFIP.

O feito foi convertido em diligência, oportunidade em que o fisco voltou a se pronunciar (fls. 1.116/31), esclarecendo que:

I – em relação às remunerações, obtidas da conta contábil “salários e ordenados” (4.2.01.01.001), não há, na contabilidade, qualquer registro de que alguns dos valores nela lançados se referiam, efetivamente, a pagamento de frete ou a quaisquer dos recibos, a este título, apresentados pela empresa tanto na impugnação, quanto na diligência. Os históricos da referida conta fazem expressa menção a “pagto. N/data. Salário” ou “pela F.P. mês”. Ressalta, ainda, que existe, no plano de contas da impugnante, conta própria para frete (4.2.01.99.002).

II – Os valores das contas contábeis 4.2.02.01.001 (comissões), 4.2.04.01.002 (premiações) e 4.2.01.01.002 (gratificações) e

*prêmios) são remuneratórios, dado que não restou demonstrado pela empresa tratarem, efetivamente, de prêmio por incentivo, porque, apesar de dispor de plano de metas:*

- a) não disponibilizou à fiscalização as avaliações nele previstas para fins de concessão de premiação;*
- b) os valores foram pagos de janeiro a dezembro de 2004 e não semestral ou quadrimensalmente, como previsto no citado plano;*
- c) os recibos colacionados pela impugnante, à sua defesa, como pagamento de prêmios, além de não se encontrarem contabilizados, contemplam trabalhadores que não constam como empregados da impugnante, consoante planilha de fl. 1120.*

*III – No tocante à ajuda de custo, a argüição de que se trata de despesas com aluguel e combustível, pagas para o trabalho dos empregados, não restou demonstrada, dado que:*

- a) os valores dos recibos colacionados na defesa não se encontram contabilizados na conta ajuda de custos, utilizada como base para o lançamento;*
- b) os imóveis locados são no mesmo município da matriz (Olinda) e a atividade da empresa, como distribuidora de bebidas, não exige deslocamentos de empregados para a realização de trabalho à distância;*
- d) os documentos de combustíveis não identificam as placas dos respectivos veículos, os nomes completos dos beneficiários e se restringem a recibos, sem quaisquer notas fiscais que os lastreiem.*

*IV – No que se refere aos lançamentos de férias, o fisco identificou os seguintes equívocos:*

- a) os valores de férias da matriz foram lançados na filial /0002-02 e vice-versa. Visto que o crédito foi constituído no mesmo AI e, uma vez científica a empresa, da situação em tela, não houve qualquer prejuízo à sua defesa, mantendo-se os valores com a ressalva supracitada;*
- b) erro na competência 05/2004, com lançamento a maior, motivando assim a retificação da base de cálculo.*

*V - Quanto às GFIP, o fisco ressalta que deduziu os valores declarados pela empresa nas mesmas, antes do início da ação fiscal, em que pese o erro na versão utilizada pela impugnante.*

*VI – Em relação aos valores lançados como remuneração de autônomos, o fisco diz que:*

- a) os ajudantes ou chapinhas não foram contemplados com a redução da base de cálculo, dada a ausência de comprovação*

*pela empresa de que se tratava, de fato, de auxiliares de transportadores autônomos.*

*b) equívoco no tocante aos despachantes, na competência 04/2004, devendo ser deduzido, da base de cálculo, o montante de R\$ 460,00;*

*c) lançamento a menor das remunerações de autônomos (médicos) nas competências 05/2004 a 07/2004, com impossibilidade de majoração do lançamento realizado;*

*d) na coluna “outros serviços” da tabela IV, nas competências 10/2004 e 12/2004, os lançamentos respectivos encontram-se detalhados a fl. 1128 dos autos, não assistindo razão à defendant de que os mesmos não existem.*

*Cientificada da resposta fiscal, em 18/08/2011 (Aviso Recebimento, fl. 1.279), a empresa aditou, em 01/09/2011 (fls. 1291/9), sua impugnação inicial, reiterando seus argumentos e acrescendo:*

*I – em relação aos pagamentos que diz terem sido feito a fretistas e indevidamente incluídos na conta salários:*

*a) a conta contábil 4.2.01.99.002, basicamente, não teve movimentos “por ser exclusiva para fretes pelas saídas contratadas de pessoas jurídicas”;*

*b) os RPA colacionados à defesa são documentos probatórios válidos, sendo ilegal a exigência de outros documentos, já prescritos, até porque não houve determinação de sua guarda;*

*c) a empresa mantinha contrato com apenas 3 transportadores, para “frete pelas entradas ou “frete puxada”, i.e., para retirada do produto da fábrica e entrega nos estabelecimentos da autuada, conforme obrigação contratual da impugnante com a Schincariol, para armazenamento e, posterior, distribuição no varejo, não representando a distância entre matriz e filial qualquer empecilho ao serviços nos moldes citados. Mencionados serviços eram realizados pelos fretistas e auxiliares.*

*II – no tocante à ajuda de custo, compreende aluguéis pagos, como reembolso, a seus funcionários, que são os locatários, motivo pelo qual não figura a empresa nos contratos de locação respectivos e somente exigia de seus obreiros os respectivos recibos, não se podendo requestar novos documentos comprobatórios na diligência fiscal.*

*III – no que se refere às GFIP, diz que o fisco traz, como justificativa, fato novo para a manutenção do lançamento, qual seja: uso pela impugnante de tabela errada na confecção das guias. Alega ocorrência de preclusão para referida justificativa e que a fiscalização deveria ter-lhe conferido prazo para corrigir a falta, ainda no curso da ação fiscal.*

*Eis, em resumo, o que importa relatar.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) - DRJ/REC - julgou procedente em parte a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

**DESPESAS PESSOAIS. ASSUNÇÃO PELA EMPRESA. INCIDÊNCIA.**

*A assunção pela empresa das despesas pessoais dos segurados, como combustível de veículos e aluguel de imóveis, sem que reste comprovada pelos respectivos beneficiários a sua necessária utilização para o desempenho das atividades contratadas com a empresa, não configura reembolso, mas ganho do trabalhador que, pago com habitualidade, atrai a incidência das contribuições sociais correspondentes.*

**BASE DE CÁLCULO. ERRO. RETIFICAÇÃO.**

*A identificação de eventual majoração indevida de base de cálculo, na ocasião do lançamento, manifestamente comprovada, enseja a retificação do crédito constituído.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.**

*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

**LANÇAMENTO. PRAZO. DECADÊNCIA.**

*As contribuições sociais obedecem ao mesmo prazo quinquenal, aplicável aos tributos em geral, no concernente à constituição do respectivo crédito pelo sujeito ativo, que, uma vez não observado, enseja a retificação do lançamento.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A decisão da DRJ foi no seguinte sentido:

*Acordam os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação e retificar o lançamento, tendo em conta:*

*a) a caducidade do direito de a Fazenda Pública constituir o presente crédito em relação às competências 01/2004 a 04/2004, motivo por que devem ser excluídas do feito;*

*b) o acolhimento da insatisfação do impugnante, em relação à indevida majoração da base de cálculo da competência 05/2004, levantamento SAC – Salário de Contribuição Diferença Apurada (fl. 15), nos seguintes moldes:*

<i>Base de Cálculo Lançada</i>	<i>Base de Cálculo Retificada</i>	<i>Valor a deduzir da Base de Cálculo</i>
83.997,69	47.720,00	36.277,69

Conforme despacho de fl. 1431, a DRF considerou como data da ciência a data de interposição do Recurso Voluntário, pois o Aviso de Recebimento (AR) não retornou.

O Contribuinte apresentou em 10/03/2014 o Recurso Voluntário de fls. 1389/1429, no qual combate a decisão de primeira instância, reiterando os argumentos da impugnação e requerendo o seguinte:

- reconhecimento da ilegalidade da aferição indireta, bem como a não incidência das contribuições sociais das bases de cálculo;
- a aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos do art. 106, II, c, do CTN;
- a produção de prova pericial a fim de demonstrar o efetivo recolhimento das contribuições previdenciárias. Faz indicação de assistente técnico.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator.

Trata-se de exigência fiscal referente a contribuições sociais previdenciárias, no período de 01/2004 a 12/2004, relativas ao estabelecimento matriz e à filial /0002-02.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

## DO PEDIDO DE PERÍCIA

No meu entendimento, não cabe a realização de perícia no caso em comento.

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.*

Embora a Contribuinte afirme que é necessária uma perícia para que se comprove a veracidade das informações prestadas, não podemos deixar de considerar que a responsabilidade pela apresentação das provas compete à Recorrente, não cabendo a determinação de diligências e perícias para a busca de provas. O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 10 da Lei nº 8.748/93, dispõe:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante a realização de perícias ou diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no artigo 28, in fine.*

Consoante se depreende da leitura do dispositivo acima, a autoridade julgadora poderá indeferir o pedido de perícia, quando considerá-la prescindível ou impraticável, o que é o caso. As diligências e/ou perícias não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, pois se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador.

Desse modo, indefiro o pedido de perícia formulado.

## **DA DECADÊNCIA**

A DRJ acolheu a preliminar de decadência em relação às competências 01/2004 a 04/2004, uma vez que a ciência do lançamento se deu em 14/05/2009, considerando o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, CTN.

A Contribuinte requer a nulidade do lançamento das competências 05/2004 a 07/2004, referente aos serviços médicos prestados, alegando que o Fisco reconheceu o equívoco no lançamento.

No entanto, confunde-se a Contribuinte em relação ao lançamento efetuado referente aos serviços médicos prestados, pois, conforme bem exposto pela decisão de primeira instância, foi efetuado um lançamento a menor, reconhecido posteriormente pelo Fisco, o qual

---

está impossibilitado de constituir um novo crédito em virtude do prazo decadencial. É o que se depreende do seguinte excerto do voto condutor da DRJ:

*b) nas competências 05/2004 a 07/2004, em que a empresa acusa lançamento a menor, em relação aos médicos que lhe prestaram serviços, o fisco reconheceu o equívoco. Porém, dada a proibição processual de reformatio in pejus, bem como a impossibilidade atual da constituição de novo crédito envolvendo as referidas competências, em virtude do prazo já transcorrido desde a ocorrência dos citados fatos geradores, a informação em nada afeta o presente lançamento; [...]*

Desse modo, não tem razão a Contribuinte nesse ponto.

## **DAS BASES DE CÁLCULO**

Inicialmente, cabe analisar os argumentos da Contribuinte em relação ao método utilizado pela Fiscalização para obter as bases de cálculo.

Aduz a Contribuinte que a autoridade fiscal utilizou aferição indireta, o que é ilegal, uma vez que possui escrituração fiscal discriminada de todos os recolhimentos de contribuições previdenciárias.

No entanto, contrariamente ao que afirma a Recorrente, a auditoria fiscal foi realizada com base nos livros contábeis apresentados pela empresa, utilizando os dados validados no sistema SINCO, assim como os Livros Diário e Razão em meio papel, conforme Relatório Fiscal (fls. 121/128).

Assim, não tem razão a Recorrente quanto à legalidade do método utilizado pela Fiscalização.

### **a) Dos salários e ordenados**

Alega a Recorrente que a Fiscalização desconsiderou todos os RPAs apresentados, cerceando seu direito de defesa. Afirma que tal divergência será melhor analisada ao ser realizada perícia.

Não há como acolher as pretensões da Contribuinte, pois em diligência a Fiscalização verificou que nenhum dos recibos apresentados foram individualizados na conta contábil, bem como não existe nenhuma referência a esses pagamentos nos históricos dos lançamentos contábeis. Também não constam retificações ou ajustes visando corrigir eventuais erros de lançamento na contabilidade no ano de 2004.

Conforme explicou a DRJ, não se está recusando a validade dos RPAs, mas tão somente atestando que não há provas de que eles tenham sido contabilizados na conta contábil relativa a salários e ordenados.

### **b) Das comissões**

A Contribuinte defende que remunerou seus empregados a título de produtividade, mediante premiação e incentivo, vinculados ao desempenho individual, setorial e da empresa, observados apenas quadrimestres e semestres, contabilizando os pagamentos na

---

rubrica "Despesa Pessoal - Comissões" e não tendo incluído em folhas de pagamento nem informado na Guia de Recolhimento do FGTS, por não se enquadrar no campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Não tem razão a Contribuinte, uma vez que suas alegações são desprovidas de provas. Em nenhum momento ela comprovou as mencionadas avaliações dos beneficiários, apesar de intimada pelo Fisco a fazê-lo.

A Fiscalização afirma que os valores informados nos recibos não foram contabilizados e a empresa não havia contestado esse fato, assim como ressalta que os valores obtidos pelo Fisco na contabilidade, a título de comissões, foram registrados durante todo o ano de 2004, tanto para a matriz como para a filial, e não apenas por quadrimestre ou semestre. Informa, ainda, que os recibos apresentados estão eivados de erros (fls. 1120/1121).

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Nesse caso, o Recorrente apenas alegou e nada provou e, segundo brocado jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

Conforme já exposto, o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Dessa forma, não procedem as alegações da Recorrente nessa matéria.

### **c) Da ajuda de custo**

Sustenta a Recorrente que se trata de verbas destinadas a cobrir despesas de transporte e instalação dos empregados, em localidade diferente da que residia, estando isenta das contribuições previdenciárias, em conformidade com o art. 28, § 9º, "m". da Lei nº 8.212/91. Defende, ainda, que a Fiscalização não pode se basear apenas na nomenclatura da verba, devendo perquirir a sua real destinação.

Aqui mais uma vez a Contribuinte não logrou comprovar as suas alegações, não se desincumbindo do seu ônus probatório.

Conforme destacou a Fiscalização (fls. 1121/1122), não restou demonstrado que os valores dos recibos apresentados foram realmente consignados na conta de ajuda de custo. A Contribuinte também não comprovou que tais pagamentos decorreram da mudança de local de trabalho, assim como não constam dos autos provas de que os beneficiários os utilizaram para desempenho de suas atividades na empresa, com a correspondente prestação de contas.

Quanto aos aluguéis, a Fiscalização constatou que a atividade da empresa, distribuição de bebidas, não exige o deslocamento de empregados para a realização de trabalhos, bem como os locais locados são em Olinda, próximos à empresa. Em relação às despesas de combustível, informa que nos recibos apresentados não constam a placa do veículo (podendo ser veículos próprios) nem o nome completo, assim como todos eles vêm timbrados como "Não vale como recibo". Em ambos os casos existem recibos de não empregados.

Portanto, o lançamento deve ser mantido nessa parte.

#### d) Das férias

A decisão da DRJ acolheu a retificação na base de cálculo da competência 05/2004, levantamento SAC - Salário de Contribuição Diferença Apurada, conforme abaixo:

Base de Cálculo Lançada	Base de Cálculo Retificada	Valor a deduzir da Base de Cálculo
83.997,69	47.720,00	36.277,69

A Contribuinte, em sua impugnação, afirma que o Auditor Fiscal assumiu o equívoco, retificando a dívida, lançada sob tais rubricas, motivo pelo qual a impugnante nada tem a acrescentar (fl. 1298).

A DRJ assim se pronunciou sobre a matéria:

*No tocante ao lançamento de contribuições sociais sobre férias, o fisco esclareceu, no relatório de diligência, que os valores lançados na matriz se referem à filial /0002-2 e vice-versa, fato que ensejou o argumento da empresa de ausência de registro contábil dos mesmos.*

*Dado que o crédito em tela, relativo à matriz e à citada filial, foi constituído no mesmo AI, resulta sem efeito o citado argumento, porque devidamente esclarecida a questão e oportunizado o contraditório, sem que a impugnante voltasse a se pronunciar sobre o assunto.*

*Quanto à argüição de majoração de lançamento, por duplicidade, a única competência em que o fisco identificou erro foi 05/2004. Cientifica da retificação proposta pelo fisco, a impugnante não mais se insurgiu sobre a matéria.*

Portanto, essa matéria encontra-se preclusa, embora tenha a Recorrente se manifestado em seu Recurso Voluntário, alegando que a Fiscalização não segregou as verbas referentes ao terço constitucional de férias e aos abonos de férias, desrespeitando decisão judicial a respeito.

Assim, essa matéria encontra-se fora do litígio e não serão apreciadas as alegações da Contribuinte, visto que ela não a contestou expressamente no momento oportuno, ou seja, quando da apresentação da sua impugnação ao lançamento.

O artigo 17 do Decreto 70.235/72 (PAF) dispõe: “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

Nesse entendimento estão os seguintes julgados deste Conselho:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física*

*IRPF Exercício: 2006, 2007*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, conforme artigo 17, do PAF (Acórdão 2801-003.924, Data de Publicação: 27/01/2015, Rel. Marcio Henrique Sales Parada).*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72).*

*Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, consideram-se não impugnadas as questões não apontadas, expressamente, por ocasião da apresentação da impugnação. (Acórdão 2101-002.658, Data de Publicação: 15/12/2014, Rel. Alexandre Naoki Nishioka).*

*Assunto: CSSL*

*Exercício: 2003*

*MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente. (Acórdão 9101-00.540, Data de publicação: 29/06/2010, Rel. Leonardo de Andrade Couto).*

### **e) Das GFIPs**

Alega a Recorrente que existe uma série de erros no lançamento, o que o torna imprestável, retirando-lhe os requisitos de liquidez e certeza necessários à sua convalidação. Afirma que foi demonstrado nas planilhas em anexo erro na transposição dos valores das GFIPs apresentadas, gerando débito a maior.

Em relação ao alegados erros, cabe transcrever excerto do voto vencedor da decisão da DRJ, que bem esclarece o assunto, adotando-o como razões de decidir.

*A empresa argui erro, no lançamento, na dedução de valores declarados em GFIP.*

*O fisco, por sua vez, esclarece que deduziu, no presente lançamento, os valores constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (sistema CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais – Resumo Mensal), consoante extratos às fls. 151/174 (anexo II, do relatório fiscal do lançamento), alimentados a partir das informações prestadas pela empresa nas GFIP.*

*As divergências assinaladas pela impugnante, às fls. 767/8, referem-se às competências 08/2004 a 12/2004 e decorreram, consoante diligência fiscal, da utilização equivocada pela empresa de versões não atualizadas, para o período da prestação das informações, do sistema SEFIP/GFIP. É que a empresa, nas referidas competências, continuou a usar a versão*

---

*6.3 do programa, quando o correto seria a versão 6.4, consoante IN INSS/DC n.º 107/2004.*

*Assim, o equívoco foi produzido pela própria impugnante, que, em consequência, assumiu o ônus da falha em questão, uma vez que a motivou.*

*Destaque-se que, se o fisco, no curso da ação que ensejou o presente lançamento, houvesse conferido prazo para a correção pela empresa das citadas GFIP, como contesta a defesa, mencionada atitude não teria surtido efeitos na constituição do presente crédito, dado que, após o início da ação fiscal, exclui-se a espontaneidade do sujeito passivo e quaisquer alterações procedidas nas citadas guias, depois do referido marco, não produzem efeitos no lançamento de ofício.*

*Também, o fato de o fisco identificar as razões das divergências apontadas pela empresa, na ocasião da diligência, não retira a responsabilidade da impugnante pelo erro, nem enseja alterações no lançamento, dado que os valores deduzidos, por prévia declaração em GFIP, estão em consonância com aqueles constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, consoante extratos às fls. 151/174, e a empresa, como frisado, é quem deu ensejo à falha.*

*Não se trata de fato novo, mas apenas constatação do motivo das divergências argüidas pela empresa, que ela própria poderia ter identificado. Logo, incabível a argüição de preclusão.*

*O compromisso da empresa, em corrigir as GFIP do período, é dever que se impõe dada a importância da fidelidade das informações de referidas guias para a concessão de benefícios aos segurados, não interferindo, entretanto, com o lançamento ora em discussão.*

*Assim, permanecem incólumes as deduções levadas a cabo pelo fisco no processo em apreço, rejeitando-se o queixume da impugnante neste ponto.*

Assim, não tem razão a Contribuinte nesse ponto.

#### **f) Dos contribuintes individuais**

##### Pro-labore dos sócios:

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal acabou por violar a eficácia da decisão proferida na ADIN nº 1102, que declarou inconstitucionais as incidências sobre verbas pagas aos empresários e autônomos.

Quanto a essa matéria, observa-se que ela se encontra fora do litígio e não serão apreciadas as alegações da Contribuinte, visto que não foi contestada expressamente no momento oportuno, ou seja, quando da apresentação da sua impugnação ao lançamento.

Conforme já exposto acima, o artigo 17 do Decreto 70.235/72 (PAF) dispõe: “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

Ajudantes:

Defende a Recorrente que sem a relação de emprego não se configura constituição do salário ou remuneração para fins trabalhistas ou previdenciários, conforme art. 3º da CLT.

No entanto, não tem razão a Contribuinte, uma vez que a legislação previdenciária é clara no sentido de que a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas alcança também os segurados não empregados que lhe prestem serviços.

A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 22, III, assim dispõe:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

[...]

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999);*

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, disciplina:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

[...]

*II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

[...]

*§ 8º A contribuição será sempre calculada na forma do inciso II do caput quando a remuneração ou retribuição for paga ou creditada a pessoa física, quando ausentes os requisitos que caracterizem o segurado como empregado, mesmo que não esteja inscrita no Regime Geral de Previdência Social. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

## **DA MULTA CONFISCATÓRIA**

Alega a Recorrente que a multa possui feição confiscatória, conforme já decidido pelo STF (RE 91.70/MG e RE 81.550/MG).

A alegação da Recorrente de ofensa aos princípios constitucionais não será apreciada, pois o exame da obediência das leis tributárias a esses princípios é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme se infere da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

## DA APLICAÇÃO DAS MULTAS

A Recorrente requer a aplicação da multa moratória limitada a 20% do valor do débito, em razão da superveniência da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

A Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trouxe significativas alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma:

- As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram penalizadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008);

- As obrigações que não tinham sequer sido declaradas em GFIP, cujos lançamentos ocorreram pela autoridade fiscal, de ofício, eram sancionadas com a multa variável entre 24% a 100%, dependendo da fase processual do débito, nos termos do art. 35, II e III, da mesma Lei.

Embora ambas as multas fossem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma declaração prévia do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção entre as multas, denominando de multa de mora aquela incidente sobre as obrigações declaradas em GFIP, porém pagas em atraso, e de multa de ofício aquelas referentes às obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal.

Assim, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96.

Por sua vez, para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

### Lei nº 8.212/91:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 dispõe o seguinte:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

---

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

Quanto às obrigações acessórias, o seu descumprimento era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% ao mês calendário ou fração incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento)”.

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinquzentos reais), nos demais casos.*

Em determinadas situações, a nova sistemática é mais benéfica ao contribuinte, mas em outras é mais severa. Portanto, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após

12/2008, deve-se considerar o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, as multas relativas aos fatos geradores ocorridos antes de 04/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas comparando-se a legislação anterior com a atual, na forma adotada pela Receita Federal do Brasil (sistematica estabelecida pelo art. 476-A, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009):

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010)*

Dessa forma, entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

## CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para aplicar a multa mais benéfica, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator