



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10660.720101/2013-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.087 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRANSQUALITY TRANSPORTES LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. FATO GERADOR. CONTRIBUIÇÕES COTA PATRONAL E DE TERCEIROS.

Incidem contribuições sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos empregados pela empresa, bem como sobre a remuneração paga ou creditada a contribuintes individuais, nos termos da Lei Orgânica da Seguridade Social.

Incidem contribuições sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos empregados, a cargo da empresa, cota patronal e sobre terceiros.

REMUNERAÇÃO DE TRANSPORTADOR RODOVIÁRIO AUTÔNOMO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a remuneração do transportador rodoviário autônomo, como contribuinte individual.

MULTA. GFIP. OMISSÃO. FATOS GERADORES

Constitui infração apresentar, a empresa, a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CONHECIMENTO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N. 02. DECRETO 70.235-72.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da súmula CARF 02, bem como também não pode conhecer das alegações de ilegalidade da norma tributária, nos termos do art. 26-A, do Decreto 70.235-72.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.**

As alegações de inconstitucionalidade de tributária não são de competência do Tribunal Administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 02.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*(documento assinado digitalmente)*

**WESLEY ROCHA** – Relator

*(documento assinado digitalmente)*

**MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS** – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Carolina da Silva Barbosa, Cléber Ferreira Nunes Leite, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Wesley Rocha, Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Antônio Savio Nastureles, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por *TRANSQUALITY TRANSPORTES LTDA.*, contra o Acórdão de julgamento de que decidiu pela improcedência das impugnações apresentadas, mantendo disposições da autuação.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

“Trata-se de Autos de Infração relativos a contribuições sociais previdenciárias e multa por descumprimento de obrigação acessória, relativos ao período de 01 a 12/2008, conforme abaixo discriminado, por número DEBCAD:

a) AI DEBCAD 37.328.969-3, no valor consolidado de R\$355.898,40 (trezentos e cinqüenta e cinco mil, oitocentos e noventa e oito reais e quarenta centavos), **relativo à multa por omissão em GFIP de fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse da Administração Tributária (FL 68)**;

b) AI DEBCAD 37.328.971-5, no valor consolidado de R\$963.011,04 (novecentos e sessenta e três mil e onze reais e quatro centavos), **relativo à contribuição dos segurados contribuintes individuais e transportadores rodoviários autônomos**;

c) AI DEBCAD 37.328.970-7, no valor consolidado de R\$1.650.762,91 (um milhão, seiscentos e cinqüenta mil, setecentos e sessenta e dois reais e noventa e um centavos), **relativo à contribuição patronal**, incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais e transportadores rodoviários autônomos;

d) AI DEBCAD 37.328.972-3, no valor consolidado de R\$180.120,26 (cento e oitenta mil, cento e vinte reais e vinte e seis centavos), **relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos – terceiros (SEST/SENAT)**.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 61, constituem fatos geradores do lançamento os valores não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) de remunerações de contribuintes individuais e transportadores rodoviários autônomos que prestaram serviços à empresa, matriz e filiais, no período de 01 a 12/2008.

O mesmo relatório informa que, no Termo de Início da Ação Fiscal emitido, "foi solicitado a apresentação da Contabilidade contendo contas contábeis identificando prestadores de serviço pessoas físicas e jurídicas" e que, em sua resposta, a empresa "não discriminou em sua contabilidade os prestadores de serviço por categoria física ou jurídica."

O contribuinte foi cientificado das autuações em 28/01/2013, conforme Aviso de Recebimento de fls. 896 e apresentou impugnações em 27/02/2013, fls. 900/4667, juntando Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) e outros documentos".

A Contribuinte, após afirmar a tempestividade da defesa, alega ter entregado à fiscalização todos os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas que comprovam que todos os serviços prestados por transportadores rodoviários autônomos, contribuintes individuais, foram declarados em GFIP e que a fiscalização considerou serviços prestados por pessoas jurídicas como tendo sido prestados por pessoas físicas, o que impugna através dos documentos juntados, não havendo que se falar nem em descumprimento de obrigação acessória.

Alega, em seguida, inconsistência da aplicação das multas pela falta de cumprimento de obrigação acessória, uma vez que não houve prejuízo aos cofres públicos ou a alegada sonegação, já que as contribuições foram regulamente recolhidas.

Citando julgados, aduz que a finalidade das obrigações acessórias fornece importante elemento de interpretação e verificação da validade de sua exigência, sendo fundamentais para o exame dos postulados da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Discorre acerca do status do Código Tributário Nacional em relação às obrigações acessórias, afirmando não poder o Auto de Infração estar galgado em valores equivocados, sob o pretexto de falta de informações ou do fornecimento de informações inexatas.

Nesse sentido, argui que, ainda que se possa alegar inexatidão ou omissão de qualquer lançamento, outros elementos colocados à disposição da fiscalização foram e são efetivamente idôneos a comprovar as operações e a ocorrência ou não do fato gerador das contribuições lançadas.

Entende que a aplicação de multas nos patamares invocados implica ausência de razoabilidade e proporcionalidade, está prevista na Lei nº 9.784, de 1999, devendo estar limitada também pelos princípios da propriedade provada e da liberdade do exercício de atividade econômica.

Alega, ainda, ofensa ao princípio da tipicidade cerrada e da legalidade, considerando a exigência de tributo sobre fatos geradores ou pessoas não previstas em lei.

Ao fim, requer o julgamento das impugnações conjuntamente, em relação a todas as autuações lavradas, por serem relativas aos mesmos fatos geradores, sua improcedência e o sobrestamento da Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que não houve apropriação indébita previdenciária.

Os autos foram baixados em diligência pela autoridade julgadora, em 03/06/2013, através do Despacho nº 48, fls. 4670/4671, para que a autoridade lançadora examinasse a documentação juntada aos autos pelo impugnante, indicando o valor a ser eventualmente excluído do lançamento, considerando a dificuldade de compreensão das planilhas elaboradas, dada a sua formatação. A autoridade lançadora, para atender à diligência requerida, intimou o contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal de fls. 4673/4674, a “apresentar individualização dos prestadores de serviços, demonstrando se pessoa física ou jurídica, mês a mês, por estabelecimento e os valores”.

O Contribuinte foi cientificada da intimação em 28/02/2014, conforme Aviso de Recebimento de fls. 4675, e manifestou-se em 10/04/2014, conforme declaração de fls. 4677, na qual afirma que "a empresa, por ora, encontra-se impossibilitada de atender à solicitação (...), visto que não tem os dados necessários do período de apuração de 01/2008 a 12/2008 para cumprimento da intimação."

Conforme fls. 4678, a autoridade lançadora afirmou, em resposta à diligência requerida, que a empresa, tanto na ação fiscal, como na diligência procedida, apresentou correspondência afirmando não ser possível a identificação dos prestadores de serviço como

peças físicas ou jurídicas. Concluiu ser inviável a identificação, pela fiscalização, dos conhecimentos de transporte juntados, "uma vez que a própria empresa não é capaz de fazê-lo."

Cientificado do parecer fiscal em 06/08/2014, conforme Aviso de Recebimento de fls. 4682, o contribuinte se manifestou às fls. 4683/4689, em 05/09/2014, ratificando a impugnação interposta e aditando-a, afirmando ainda ter apresentado todos os livros e registros contábeis, os relatórios e CTCR de todas as operações compreendidas no período fiscalizado.

Destaca que a autoridade lançadora lhe transferiu indevidamente a realização da diligência requerida, pelo que o lançamento e as planilhas que o integram se encontram eivados de vícios não sanados, o que enseja a improcedência da autuação.

Argui, em seguida, a necessária redução da base de cálculo de 20% para 11,71%, em razão da inconstitucionalidade e ilegalidade da Portaria 1.135/2001, conforme decisão do STF, que cita.

*Afirma que "o benefício tributário é a recuperação integral do percentual de 41,45% dos valores recolhidos/pagos a título de INSS patronal sobre pagamento de fretes a autônomos, dos últimos 05 anos, devidamente corrigidos pela SELIC, bem como a suspensão da cobrança para os fatos geradores futuros."*

Aduz então a inconstitucionalidade da contribuição sobre serviços de cooperativas de trabalho, conforme decisão do STF no RE 595.838, com repercussão geral reconhecida.

Requer, por conseguinte, a revisão do lançamento ou a sua improcedência.

Em 16/09/2014, os autos foram novamente baixados em diligência pela autoridade julgadora, através do Despacho nº 58, fls. 4692/4694, para que a autoridade lançadora apresentasse as planilhas anexas ao Relatório Fiscal em nova formatação, que permitisse sua completa visualização e compreensão e, em seguida, examinasse os documentos juntados pelo impugnante, para excluir do lançamento, sendo o caso, os valores relativos à contratação de transportadoras pessoas jurídicas.

Foram juntados aos autos os anexos do Relatório Fiscal, em nova formatação, fls. 4701/5284, e foi emitida a Informação Fiscal de fls. 4694 em 30/01/2014 (sic), segundo a qual o contribuinte foi novamente intimado a identificar, em suas contas contábeis, os prestadores de serviço pessoas físicas e pessoas jurídicas, tendo informado não ter os dados necessários para atender à solicitação. A autoridade lançadora reiterou ser inviável a identificação dos prestadores de serviço nos lançamentos contábeis, tendo em vista a própria empresa não ter sido capaz de fazê-lo.

A Contribuinte foi cientificado do resultado da diligência por meio eletrônico, em 26/02/2015, conforme fls. 5290, e não se manifestou novamente.

Após a decisão de primeira instância, a Recorrente apresenta as mesmas razões de primeira instância, requerendo anulação da autuação.

É o presente relatório.

## VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desta Turma.

### DO LANÇAMENTO FISCAL

De acordo com o Relatório Fiscal, foi aferida contribuição previdenciária em razão da constatação de fatos geradores do lançamento os valores não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) de remunerações de contribuintes individuais e transportadores rodoviários autônomos que prestaram serviços à empresa, matriz e filiais, no período de 01 a 12/2008.

Após as intimações devidas e as manifestações ao presente lançamento, o processo foi baixado em diligência para analisar as informações prestadas pelo sujeito passivo em razão de planilhas anexas ao Relatório Fiscal e para apreciação dos documentos juntados por ela.

Em seu Recurso a contribuinte se seguiu alegando que não haveria como prestar as informações completas, “por não possuir os dados relativos ao período de 01 a 12/2008”.

Diante das mesmas alegações reproduzidas em seu recurso voluntário, e da situação fática dos autos, não resta outra alternativa senão a de acompanhar integralmente a decisão de piso, que se manifestou com a seguinte fundamentação (das quais adiro como sendo minhas também):

“(…) Com a juntada das planilhas anexas ao Relatório Fiscal em nova formatação, foi possível verificar que as mesmas indicam, por estabelecimento e por conta contábil, o valor lançado na conta, a base de cálculo e a contribuição dos segurados apurada e o histórico constante do lançamento contábil, o qual se apresenta da seguinte forma: "DOC xxx (número) CpAd:xxx (número)"; "CpAd xxx (número)"; "DOC xxx (número) xxx (nome de pessoa)"; "DOC xxx (número) xxx (nome de pessoa) DIÁRIA(S)"; "DOC xxx (número) xxx (nome de pessoa) ADIATO VIAGEM"; "DOC xxx (número) xxx (nome de pessoa) DESPESAS DIVERSAS"; "DOC xxx (número) xxx (nome de pessoa) COMISSÃO"; "DOC xxx (número) xxx (nome de pessoa) GRATIFICAÇÃO"; etc.

Por sua vez, o impugnante juntou documentos de Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, alguns ilegíveis, afirmando que muitos serviços foram prestados por pessoas jurídicas.

Tendo sido intimado, tanto na ação fiscal, quanto nas duas diligências realizadas, a estabelecer a distinção entre prestadores de serviço pessoas físicas e pessoas jurídicas nos lançamentos constantes das contas contábeis indicadas nas planilhas anexas, o contribuinte alegou estar impossibilitado de fazê-lo, por não possuir os dados relativos ao período de 01 a 12/2008.

Verifica-se, assim, que a autoridade lançadora tão somente solicitou ao contribuinte, em três oportunidades, que estabelecesse a correlação entre os documentos juntados e os lançamentos contábeis, o que não fez.

Deve-se observar que, de acordo com o art. 32, II, da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Por sua vez, o art. 225, II, §13 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, dispõe que a empresa deve registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, de forma a identificar, de forma clara e precisa, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas dos segurados, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento.

Considerando o registro de fatos geradores de contribuições previdenciárias nas contas indicadas, agiu corretamente a autoridade lançadora ao considerar o valor total nelas registrado, tendo em vista que a empresa foi incapaz de discriminar aqueles relativos a pessoas físicas e aqueles relativos a pessoas jurídicas, mesmo de posse dos documentos CTCR, os quais afirma terem sido apresentados na ação fiscal e foram juntados à impugnação. Sendo o próprio contribuinte incapaz de estabelecer a correlação entre os documentos juntados à impugnação e os seus registros contábeis, também o é, por conseguinte, a autoridade fiscal.

Caso o contribuinte tivesse identificado os prestadores de serviço pessoas físicas e pessoas jurídicas em seus registros contábeis, correlacionando-os aos CTCR juntados, seria possível à autoridade fiscal excluir os valores relativos aos prestadores de serviço pessoa jurídica. Não o fazendo, inviabilizou tal exclusão e, por conseguinte, a possível retificação do lançamento.

Por outro lado, o impugnante alega inconstitucionalidade e ilegalidade da base de cálculo de 20%, conforme decisão judicial que transcreve.

A este respeito, deve-se esclarecer que a referida base de cálculo está prevista na legislação de regência, mais especificamente, no §4º do art. 201 do RPS, e que os efeitos das decisões judiciais mencionadas são “inter partes” e não “erga omnes”, conforme disposto no art. 472 do Código de Processo Civil.

Por sua vez, a multa e os juros aplicados estão previstos nos artigos 35 e 35-A, respectivamente, da Lei nº 8.212, de 1991.

Já a alegação de inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados por cooperados por meio de cooperativas de trabalho não é pertinente ao presente processo, tendo em vista que tal contribuição não foi lançada nas autuações ora discutidas.

Ademais, ressalte-se que as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade dos dispositivos que fundamentam a presente autuação, arguidas pelo impugnante, não podem ser apreciadas na instância administrativa, em virtude do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual rege o processo administrativo fiscal.

Considerando ainda que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), não poderia a autoridade fiscal deixar de lavrar a autuação cabível, em verificando o descumprimento de obrigações tributárias previstas na legislação previdenciária. À vista do exposto, verifica-se não ter havido ofensa aos princípios legais citados.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se)”.  
Assim, não assiste razão a recorrente.

#### **DA MULTA APLICADA- DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO**

Tendo em vista que o Sujeito Passivo deixou de declarar em suas GFIP's mensais a totalidade das remunerações pagas aos seus segurados empregados e contribuintes individuais, a Fiscalização constatou que o contribuinte incorreu em infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, já transcrito, e ao artigo 225, inciso IV, e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Portanto, correta aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória.

#### **DAS ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADES**

A recorrente reproduziu diversas razões de inconstitucionalidades e ilegalidades na aplicação das leis tributárias.

Contudo, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

“Art. 26-A. 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” (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não obstante, a Súmula nº 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, a jurisprudência deste Conselho Administrativo é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, não conheço das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade sobre por incompetência do Tribunal Administrativo.

#### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, promovendo a manutenção da decisão de primeira instância e mantendo-se as disposições da autuação.

(documento assinado digitalmente)

**WESLEY ROCHA**

Relator

