



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10925.001666/2009-53
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-006.469 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria 67.613.4074 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CONHECIMENTO - DE MATÉRIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO: PRECLUSÃO.
67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COTRAMOL COOPERATIVA TRANSPORTE DE CARGAS DO MEIO OESTE CAT LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. PRECLUSÃO.

Não constitui prova tardia, capaz de operar a preclusão, a comprovação de que documentos que embasaram o lançamento fiscal, relacionados nos autos, são incompatíveis com os fatos geradores descritos no lançamento, desde que a discussão acerca de constituírem ou não fato gerador tenha se iniciado ainda durante o procedimento fiscal.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Maria Helena Cotta Cardozo e Heitor de Souza Lima Júnior, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator e Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Do auto de infração ao recurso voluntário

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal - AIOP, DEBCAD nº 37.154.376-2, à e-fl. 02, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições para seguridade social, correspondente à parte da empresa, incidentes sobre o valor pago ou creditado por ela aos segurados contribuintes individuais.

O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 29/07/2009 e constituiu créditos, para as competências de 07/2004 a 12/2008, com multa e juros no valor de R\$ 3.745.981,81, consolidados em 22/07/2009, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 1251 a 1273. De acordo com o relatório fiscal foram identificados pagamentos relativos à prestação de serviços de transporte por não-cooperados, pessoas físicas, e foi lançada de ofício o tributo referente a esses pagamentos.

A contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, às e-fls. 1281 a 1291, em 26/08/2009. Já a 5ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-30.150, prolatado em 22/11/2012, às e-fls. 1368 a 1395, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Inconformada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 07/02/2013, às e-fls. 1399 a 1425, argumentando, em síntese que extraímos do acórdão recorrido, que:

1. O fisco simplesmente ignora uma série de documentos apresentados pela requerente. , com fulcro na subjetiva ilação de

que a cooperativa não distingue os prestadores de serviços em sua contabilidade, chega a exigir valores que não compõem a base de cálculo de contribuições.

2. Não verifica a inadimplência dos tributos em comento, simplesmente autua, sem observar que os mesmos podem ter sido recolhidos aos cofres públicos pelo próprio contribuinte individual.

3. Em preliminar fala em nulidade, ao entendimento de abuso de poder da autoridade fiscal que agiu de forma ilegal e arbitrária no procedimento de fiscalização.

4. Cita que a empresa cumpriu todas as exigências e intimações no curso da fiscalização e que por várias vezes a autoridade fiscal invadiu a sede da recorrente, abrindo gavetas e arquivos, jogando papéis no chão e levando-os como se seu fossem.

5. Improcedência da pretensão fiscal, além do teto limite. Que embora a Lei nº 8.212/91 em se art. 15 equipare a cooperativa a empresa, tal fato serve apenas para os fins desta lei, e não para a Lei nº 8.706/93 e, ainda, mesmo que equiparada por esta lei, tem que é irrelevante quando a contribuição é a devida pelos transportadores autônomos.

6. Aduz que o art. 2º do Decreto nº 1.007, de 13 de dezembro de 1993 é claro ao dispor que a responsabilidade é da pessoa jurídica tomadora dos serviços do transportador autônomo.

7. Discorre sobre as Sociedades Cooperativas, seus fins e que se trata de um sistema de ajuda mútua, mediante esforço comum de interessados, eliminando intermediários, que foi o motivo da criação da COTRAMOL, sociedade cooperativa de transporte, que pratica atos cooperados e não cooperados e que no seu caso, os fretes realizados pelos cooperados a tomadores de serviços são atos cooperados.

8. Que é uma sociedade cooperativa e não uma transportadora (sociedade empresária).

9. Fala que o lançamento é nulo porque contém valores a título de terceiros e esporádicos quando se trata de frete prestado por cooperado.

10. Diz que em inúmeros casos, a autoridade fiscal apura valores supostamente devidos quando o frete é prestado por Cooperado (C), lançando valores de fretes na coluna Cooperado e também na coluna Terceiro (T) e Esporádicos (E).

11. Fala em nulidade por tipificação indevida no fato que a legislação não se refere a matéria objeto do lançamento, aduzindo que o § 4º do art. 201 do Decreto 3.048/99 não se aplica a atividade de transporte rodoviário de cargas, mas sim de atividade remunerada de condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário.

12. Por fim requereu a nulidade do procedimento fiscal e insubsistente o auto de infração, produção de todos os meios de provas, especialmente documental, bem como sejam as intimações encaminhadas aos advogados.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 23/01/2014, resultando no acórdão nº 401-003.376, às e-fls. 1469 a 1488, que tem as seguintes ementas:

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AIOP SEST E SENAT CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS VINCULADOS A COOPERATIVA Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente. A não apresentação dos documentos durante o procedimento fiscal, acaba por inverter o ônus da prova, competindo ao recorrente a apresentação de argumentos e provas da inexistência dos fatos geradores.

Só deve ser afastada exigência em relação a impropriedades realizadas na contabilidade da empresa, quando a mesma demonstra pontualmente, os equívocos cometidos, ou que a que os fatos não constituam fato gerador de contribuição. Identificando, a empresa, quais os lançamentos correspondem a contratação de pessoas jurídicas, devem os mesmos serem excluídos do lançamento.

A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado.

As cooperativas em relação aos segurados que contrata, sejam eles, segurados empregados ou mesmo contribuintes individuais, possui as mesmas obrigações que as empresas em geral, tendo em vista sua equiparação.

MULTA LEI 11.941/08 RETROATIVIDADE BENIGNA Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Com a alteração introduzida pela lei 11.941/08, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no art. 44: 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.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade; e II) Por maioria de votos, no mérito, dar provimento parcial para excluir do lançamento os fatos geradores correspondentes as CTCRC

descritas na planilha fls. 16 do recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial em maior extensão, para excluir, também, a multa de 75%. Ausente justificadamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Esclareça-se que a decisão acima deu provimento em parte ao recurso, para excluir os fatos geradores correspondentes às CTRC descritas na planilha de fls. 16 do RV. Essa planilha apresenta o cotejo entre (a) vários CTRC de ADM do Brasil para Perdigão Industrial e (b) um CTRC de Transportes Valete Ltda. para a Cotramol. Na decisão, entendeu-se que, como o valor total dos CTRC entre ADM do Brasil Ltda. e Perdigão Agroindustrial S/A coincide com o CTRC entre Transportes Valete Ltda. e Cotramol, esse último seria o somatório dos anteriores e caracterizaria serviço contratado junto à pessoa jurídica Transportes Valete Ltda.

Embargos de declaração da Procuradoria

Em 08/08/2014, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada (e-fl. 1491) do acórdão supra, tendo manejado embargos de declaração às e-fls. 1492 a 1494, em 058/09/2014.

Afirma a existência de omissão no acórdão embargado, quando este não aprecia ou não fasta expressamente a existência ou não de pressupostos que permitissem apreciar matéria preclusa, uma vez que considerou na decisão fatos não apreciados no julgado de piso pela DRJ, haja vista sua não apresentação em impugnação.

A Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento apreciou os embargos, às e-fls. 1497 a 1501, na Informação nº 2401-081 de 11/08/2015, e não encontrou omissão que levasse à reapreciação da decisão embargada, apenas contrariedade ao interesse da Fazenda, que, em face de eventual existência de entendimentos divergentes em outras turmas, poderia encaminhar recurso de divergência. Foram assim rejeitados os embargos de declaração.

RE da Fazenda

Cientificada da Informação nº 2401-081 em 21/09/2015 (e-fl. 1504), A Procuradora da Fazenda interpôs recurso especial de divergência, em 22/09/2015, às e-fls. 1505 a 1510, divergindo do acórdão em com relação à inserção de matéria probatória em sede de recurso voluntário, sem respaldo legal para tanto, havendo preclusão relativamente a essa apresentação.

Toma por paradigmas os acórdãos nº 3403-002.213 e nº 3403-002.156, que: .

Diversamente do acórdão recorrido que concedeu provimento parcial ao recurso com base em documento/argumento juntado a destempo (CTRC descritas nas fls. 16 do recurso voluntário), a análise dos paradigmas indica que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação, considerando-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto. Ao contrário do julgamento recorrido, os paradigmas defendem que não se pode conhecer

provas/argumentos que não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, sob pena de ocorrer uma supressão de instância.

Assim, argumenta que houve desconsideração das exigências legais que devem ser atendidas para admitir-se as provas em momento indevido e com isso suprimindo uma instância de apreciação destas provas.

Por essas razões requer o conhecimento e o provimento do recurso para que seja anulada a parte do acórdão que apreciou novas provas e **caso acatada a juntada posterior de documentos seja ele enviado à instância inferior para novo julgamento quanto aquela matéria, para evitar supressão de instância.**

O recurso especial de divergência da Fazenda foi também apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 1513 a 1518, datado de 23/12/2015, entendendo por lhe dar seguimento, ao vislumbrar similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma e o recurso especial cumprir os demais requisitos regimentais.

RE da contribuinte

A contribuinte foi intimada (e-fl. 1520) do acórdão nº 2401-003.376, da Informação nº 2401-081, do Recurso especial de divergência da PFN e do despacho de admissibilidade de e-fls. 1513 a 1518, em 15/02/2016 (e-fl. 1523), e interpôs recurso especial de divergência em 1º/03/2016, às e-fls. 1533 a 1541.

A matéria recorrida, cuja divergência estaria posta nos acórdãos nº 2301-003.243 e 2301-003.277 é a aplicação de multa pelo critério de retroatividade benigna, em face das alterações de penalidades da Lei nº 8.212/1991, trazidas pela Lei nº 11.491/2009.

O acórdão recorrido conclui pela aplicação de penalidade que atinge 75% da totalidade dos tributos lançados, pela incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. Os paradigmas afastam, a aplicação do mesmo artigo, pois a mudança legislativa não tiraria a natureza de multa de mora definida no art. 35 da legislação antiga e por isso deve ser aplicada sua homóloga, mais benigna, com base no novo art. 35, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996, limitando-a a 20%.

Finaliza por requerer o conhecimento e o provimento do seu recurso especial de divergência para que se reforme o acórdão recorrido para cancelar a exigência fiscal em relação à multa de mora e à de ofício ou, alternativa e sucessivamente, consignar que relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro/2008 deve ser aplicada a multa de mora limitada ao percentual de 20%, prevista na novel redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

No despacho de e-fls. 1583 a 1589, em 25/05/2016, a Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, reconheceu a similitude das situações fáticas dos acórdãos paradigmas e do recorrido, com atendimento aos requisitos regimentais, e entendeu por dar seguimento ao recurso especial da contribuinte para que se rediscuta a matéria relativa à aplicação de multa com a consideração da penalidade mais benigna.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do despacho de admissibilidade de recurso especial de divergência da contribuinte em 06/07/2016 (e-fl. 15908), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou contrarrazões ao recurso em 08/07/2016, às e-fls. 1591 a 1594.

Em seu arrazoado, a Procuradora inicia por afirmar que a tese encampada pela recorrente não merece prevalecer, pois a forma de cálculo por ela defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício. Daí conclui que:

Nessa linha de raciocínio, o lançamento em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ao final, requerer seja negado provimento ao recurso especial de divergência interposto pela contribuinte.

Em 13/02/2016, os processos de nº 10925.1665/2009-17 e nº 10925.001664/2009-64 foram apensados ao presente processo conforme termos de e-fls. 1579 e 1578, respectivamente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Os recursos especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e da contribuinte são tempestivos, cumprem os requisitos regimentais e, por isso, deles conheço.

RE da Fazenda

Preclusão com relação às provas apresentadas em sede de recurso voluntário.

Cabe aqui a discussão sobre o grau de liberdade que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem, ao julgar determinado recurso, para formar sua convicção, com base em provas trazidas aos autos pelo contribuinte após a interposição de sua impugnação.

O Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal federal, em seu artigo 16, parágrafo 4º, assim regula a matéria:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Verifica-se, assim, que nos processos de determinação e exigência de crédito tributário a impugnação tem como função fixar e delimitar os limites da controvérsia, e as provas que serão apresentadas, sendo considerada como não impugnada ou não comprovada a matéria que deixe de ser apresentada naquela ocasião.

Pois bem, o princípio da verdade material, como salientado pela Procuradora, não é absoluto e afirmo que não é panacéia universal para afastar o princípio do devido processo legal e as normas que orientam a segurança jurídica. Nesse sentido, utilizo-me dos argumentos do i. conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, em voto exarado no acórdão 9202-004.320 desta Turma, assim lavrado:

Em que pese os sólidos argumentos que sustentam o posicionamento de necessidade de flexibilização ou atenuação do dispositivo acima, com a devida vênia a seus defensores, possuo entendimento diverso.

Inicialmente, faço notar que a necessidade de obediência ao princípio da verdade material já fazia, à época de edição do dispositivo em questão, parte do arcabouço teórico próprio do Processo Administrativo Fiscal, sendo de se concluir que a necessidade de equilíbrio entre a celeridade, oficialidade e segurança indispensável (respaldadas pelo dispositivo sob análise), e a mencionada busca da verdade real (respaldada expressamente nos art. 18 e 29 do citado diploma) já tenha sido ponderada quando da edição do dispositivo, tendo o legislador, inobstante tal ponderação, optado por legitimar a limitação quanto ao momento de produção de provas, no âmbito do PAF, à sede impugnatória.

Por sua vez, faço notar que não há qualquer violação aos princípios da ampla defesa, contraditório e/ou ao livre convencimento motivado do julgador ao se manter o instituto da preclusão em nosso ordenamento, uma vez que os referidos princípios devem, para fins de sua correta aplicação na seara processual-tributária, ser objeto de ponderação com outros princípios também de natureza processual mas que, ao contrário, dão pleno suporte ao instituto, tal como o de duração razoável do processo, também privilegiado de forma expressa no art. 5o., LXXVIII de nossa Carta Magna e o da oficialidade, próprio da seara administrativa. Note-se, a propósito, a expressa manutenção do instituto da preclusão no âmbito da Lei no. 13.105, de 16 de março de 2015, em seus arts. 209, § 2º, 278 e 507 (NCPC), já editado sob a nova Carta Magna.

Ainda, quanto à argumentação comumente utilizada de edição do art. 3º, inciso III e do art. 38 da Lei nº. 9.784, de 1999, como evidência da necessidade de atenuação do dispositivo, ressalte-se que esta própria Lei em seu art. 69, exclui sua aplicabilidade ao caso em questão, dada sua natureza meramente subsidiária no caso de existência de regramento específico, como o art. 16 § 4º, do Decreto nº. 70.235, de 1972.

Finalmente, acedo, ainda, aos argumentos da recorrente, no sentido de se tratar o dispositivo sob análise de norma vigente, sem que se possa afastar sua aplicabilidade, de forma a restar obedecido o princípio da legalidade, vedada, ainda, a argumentação de necessidade de afastamento ou atenuação do dispositivo por violação ao princípio constitucional da ampla defesa ou contraditório, consoante disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho.

No caso em tela, em agosto de 2009, quando da impugnação, já poderia a contribuinte ter trazido aos autos os argumentos e documentos que só veio juntar fevereiro de 2013, com a apresentação do recurso voluntário. Ainda há que se salientar que na impugnação não há sequer menção à comprovação de qualquer valor de transporte, há somente a negativa em aceitar a incidência da tributação sobre valores recebidos pelas pessoas jurídicas que com a cooperativa se relacionam.

Durante o procedimento fiscal não foram fornecidos elementos à fiscalização para a apuração dos fretes, haja vista que na contabilidade não fora possível identificar o prestador de serviços.

Já no acórdão de impugnação, quando se trata do mérito do lançamento, às e-fls. 1386 a 1391, apenas foram destacados pontos do relatório fiscal quanto aos serviços de fretes que reforçavam a atuação da fiscalização, e se destaca a seguinte passagem:

A impugnante apenas se limita a dizer que se tratam de atos cooperados, sem incidência de contribuição previdenciária, no entanto, tanto no transcurso da ação fiscal, quanto na peça de defesa, não apresenta qualquer prova que indique quais das pessoas arroladas nas planilhas são associados (cooperados), aptas a contrapor a conclusão da autoridade lançadora, pelo que considero que se tratam de meras alegações desprovidas de provas, como determina a legislação que rege o processo administrativo tributário, que prescreve sejam os documentos apresentados na peça de impugnação, nestes termos:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(Negritei.)

Ora, para que se admita as provas e argumentos posteriormente à impugnação, seria necessária a ocorrência de pelo menos uma das três exceções postas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 73.235/1972:

(...)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Primeiramente, não me parece que as situações da alíneas a) e b) tenham ocorrido e nem mesmo há qualquer alegação da contribuinte nesse sentido. Em segundo, com relação à alínea c), compulsando o acórdão de impugnação às citadas e-fls. 1386 a 1381, não há qualquer fato ou razão lá trazidos que permita concluir pela necessidade de apresentação de novas provas ou argumentos, menos ainda de documentos que já deviam estar à disposição da contribuinte desde sempre, haja vista que houvera várias demandas da fiscalização ao longo do procedimento fiscal e em particular no relatório fiscal que acompanhou os autos de infração. Exemplifico:

e-fl. 1253

Da análise da contabilidade da empresa, verificamos que a mesma não está segregada. Na contabilidade não consta de forma discriminada os serviços que são prestados por cooperados e por não cooperados, e também não ha distinção entre quais serviços foram prestados por pessoas físicas e jurídicas.

Todavia, no que concerne a este quesito, é sabido que existe o dever das cooperativas de segregarem sua contabilidade, em função da origem do fato contábil, se proveniente de operações com associados ou não-associados, dever este estabelecido pela já mencionada lei disciplinadora do cooperativismo - Lei 5.764/71 em seus arts. 87 e 111 -, e pela legislação do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (arts. 182 e 183), além de estar previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 10.8.

(...)

e-fl. 1254

Então para a correta apuração da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, coube-nos a análise de cada Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC, na tentativa de discriminar os serviços prestados por cooperados e não-cooperados.

Para isso, inicialmente, requisitamos 6. empresa, por meio do item 06 do termo de intimação N° 044/2009, a apresentação em arquivo digital contendo todos os CTRC's compreendidos no período da fiscalização. Todavia, devido a problemas internos, a empresa nos informou que somente a partir do ano de 2007 é que a mesma passou registrar em meio magnético os CTRC's requisitados.

Portanto, com relação aos anos 2005 e 2006, segundo informação da empresa, só ha registro de CTRC's em meio papel.

Em decorrência disso, coube a esta fiscalização a análise de todos os CTRC's, em meio papel, referentes aos anos 2005 e 2006, para então identificar para cada um, quem foi o efetivo prestador de serviço. Ressaltamos que este trabalho tornou-se demorado devido ao grande volume de documentos da empresa (em torno de vinte mil CTRC's por ano).

No decorrer do trabalho de análise dos CTRC's nos deparamos com diversos problemas, a saber :

e-fl. 1255

- CTRC's nos quais não constam digitado os prestadores de serviço;

- CTRC's onde a parte que consta a identificação do prestador do serviço havia sido destacada, portanto, inexistente a informação;

- Modelo de CTRC .onde não existe um campo específico para a informação do prestador do serviço;

- CTRC's que, apesar de conterem os dados do prestador de serviço, encontravam-se ilegíveis, quer seja pela grafia, quer ser pelo fato de estar apagado devido As várias vias de carbono;

- Na maioria dos CTRC's não consta o valor que foi efetivamente repassado ao prestador do serviço (informação é necessária para a apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária).

(...).

No intuito de resolver a questão referente ao valor que efetivamente foi repassado ao prestador de serviço, intimamos a cooperativa em 16/03/2009, conforme **Termo de Intimação 075/2009**, fls. 153/154, a prestar a informação de como 6 feito o cálculo do valor que 6 repassado ao transportador.

Em 31/03/2009, reintimamos a cooperativa a apresentar arquivo digital referente aos CTRC's, conforme **Termo de Intimação 103/2009**, fls. 155/156.

Em 06/04/2009, a cooperativa nos entregou o documento mencionando de como é calculado o valor que é repassado aos prestadores de serviços, fls. 157.

Nesta oportunidade, a empresa nos entregou também a relação dos cooperados da COTRAMOL, fls. 158/160, e também CD contendo os CTRC's referente aos anos 2007 e 2008, conforme recibo de entrega gerado pelo sistema SVA, fls. 161.

Na tentativa de resolver o problema de identificar o efetivo prestador do serviço - **uma vez que em muitos CTRC's não existe esta informação**, porém existe a placa do veículo -, intimamos a cooperativa por intermédio do **Termo de Intimação N° 128/2009**, fls. 166/171, a apresentar uma relação dos cooperados e a placa dos respectivos veículos. Assim poderíamos identificar para cada CTRC nos quais existe a informação da placa do veículo, se o serviço havia sido prestado por um cooperado. Porém esta tentativa não logrou êxito, pois a cooperativa, informa que não possui este registro.

(...)

e-fl. 1256

Por fim, restaram esgotadas as tentativas desta fiscalização de identificar, junto á COTRAMOL, quais os serviços foram prestados por cooperados ou por não cooperados.

Com o exposto acima, nos deparamos com duas situações distintas dentro da cooperativa. A primeira referente aos anos

2005 e 2006, nos quais precisamos verificar os documentos físicos na tentativa de identificar o prestador do serviço. A segunda situação, referente aos anos 2007 e 2008, nos quais nos foi entregue arquivo digital referente aos CTRC's.

Além dessas informações, também consta no mesmo relatório, quando se refere à apuração da base de cálculo:

e-fl. 1269

Entendemos, que no caso específico da COTRAMOL, primeiramente, temos que apurar o valor bruto que foi efetivamente repassado ao transportador pela cooperativa.

Como na contabilidade, o valor repassado ao transportador não consta discriminado por CTRC, e também não consta esta informação no documento físico,

Ora, fica muito claro que houve pelo menos 128 intimações para esclarecimentos ao longo do procedimento fiscal. O extenso relatório fiscal trazia diversas vezes a necessidade de apurar-se informações sobre os fretes, vinculados aos CTR. Assim, quando da impugnação, a contribuinte já deveria ter apresentado os argumentos relativos à essa matéria, bem como as provas em seu poder. Limitou-se a arguir nulidades e, genericamente, contestar a incidência da tributação e redução do valor da alíquota do tributo.

Ou seja, posteriormente ao lançamento, nada de novo foi trazido aos autos que permitisse alterar os argumentos ou acrescentar provas, que já constavam de seus registros.

Dessarte, entendo que não estando presente quaisquer das exceções previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, houve preclusão do direito de a contribuinte apresentar novas provas e por isso essa não estão sujeitas a apreciação no acórdão de recurso voluntário. Assim, entendo que assiste razão à Procuradora da Fazenda relativamente à nulidade desse ponto do acórdão.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda e dar-lhe parcial provimento, para afastar a prova trazida aos autos posteriormente à impugnação.

RE da contribuinte

Multas e retroatividade benigna

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, 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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de

NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

** Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

** Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprer ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se

cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dessarte, voto por negar provimento ao recurso da contribuinte, mantendo o critério do auto de infração ratificado pelo acórdão recorrido e que aplicava a retroatividade benigna em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer de todos os recursos especiais de divergência apresentados para:

a) dar provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional para considerar precluso o direito de a contribuinte apresentar provas posteriormente à impugnação e reformando o acórdão recorrido no tocante às provas admitidas;

b) negar provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte, para manter o auto de infração e o acórdão *a quo* no que respeita às multas, por tê-las apurando em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada.

Peço licença ao ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, para divergir do seu entendimento em relação a exclusão das bases de cálculo dos valores prestados efetivamente por pessoas jurídicas e o momento de comprovação desses fatos.

Primeiramente, convém esclarecer, que assim como no bem fundamentado voto do relator, entendo que o julgador no âmbito do CARF, ao apreciar determinado recurso, para formar sua convicção, não pode, em regra, considerar provas trazidas aos autos pelo contribuinte após a interposição de sua impugnação, conforme descrito no artigo 16, parágrafo 4º do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal federal.

Contudo, no presente lançamento, no meu entender, trata-se de caso um pouco diferente, tendo em vista as características do lançamento e as argumentações trazidas desde a fase de impugnação pelo sujeito passivo.

Vejamus trecho do próprio acórdão de impugnação da DRJ, onde a questão começa a ser discutida.

Relatório do acórdão de impugnação:

*Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD nº 37.154.3762, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, parte patronal, **que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais no período de 07/2004 a 12/2008**, conforme Relatório Fiscal de fls. 1.251 a 1.273, cujo valor consolidado em 22/07/2009 corresponde a R\$ 3.745.981,81 (Três Milhões, Setecentos e Quarenta e Cinco Mil e Novecentos e Oitenta e Um Reais e Oitenta e Um Centavos).*

Consta que a ação fiscal teve início em 13/02/2009, mediante o Termo de Início de Fiscalização nº 044/2009 (fls. 116 a 118), com solicitação de documentos à empresa.

Que entre os documentos constou a solicitação para apresentação dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Carga (CTRC) em meio magnético, em que questionado o presidente da cooperativa sobre a possibilidade da disponibilização destes dados, informou em meio magnético só havia a partir do ano de 2007 e que para os anos anteriores somente em meio papel.

Que a empresa inicialmente solicitou prorrogação de prazo para apresentação de documentos, que foi acatada, porém, com objetivo de iniciar os trabalhos de fiscalização, foi visitada a empresa a fim de coletar CTRC em meio papel do período de 07/2004 a 12/2005, cujos documentos constavam arquivados em caixas no escritório da empresa, pelo que entendeu que os 20 dias para separar tais caixas seriam suficientes.

Que em 05/03/2009, na presença do presidente da cooperativa e do Contador da empresa Valdenir Menegat (CRC/SC 18.36509), separaram 27 caixas de documentos, além dos livros de 110 Atas e de Matrículas e levaram para a repartição da Receita Federal do Brasil, cuja relação foi elaborada pelo contador da empresa e entregues à fiscalização (fls. 150 e 151).

Explica que o procedimento adotado encontra amparo no art. 35 da lei 9.430/96, que permite o exame de documentos fora do estabelecimento do sujeito passivo e que a medida foi necessária porque a empresa alegou não possuir arquivo digital com tais informações; que posteriormente foram devolvidos, mediante Termos de Devolução (fls.153,173, 174, 196 e 197).

Consta que os registros contábeis mostram que a empresa (Cooperativa COTRAMOL) executa seus serviços na área de transporte rodoviário de cargas, sem possuir os meios de produção, ou seja, não possui caminhões, sendo os fretes realizados por seus cooperados e outras pessoas físicas ou jurídicas que detêm os veículos para a prestação do serviço.

Que para a execução dos serviços a empresa contratante faz contato com a cooperativa COTRAMOL, solicitando o frete e esta estipula o preço, recebendo diretamente o valor; que a cooperativa aloca seus cooperados ou terceiros, remunerandoos em cada operação, recebendo um percentual a título de comissão.

Relata que a cooperativa não segrega em sua contabilidade os serviços executados por cooperados e não cooperados, bem como sem distinguir os prestados por pessoas jurídicas ou físicas.

A fim de identificar a correta base de cálculo da contribuição previdenciária, a fiscalização analisou cada CTRC para determinar os serviços prestados por cooperados e não cooperados, mediante intimações à empresa para apresentação de documentos.

Consta que foram detectados diversos problemas para identificar os prestadores dos serviços nos CTRC, dentre os quais apenas a informação da placa do veículo, fato que levou à intimação da empresa para identificar o serviço, todavia, infrutífero na resposta da intimada, que se limitou a apresentar justificativa de que a cooperativa não tem motivos algum para controlar placas por associado, bem como a constante troca de veículo.

Por força das dificuldades, a fiscalização digitalizou os CTRC do anos 2005 e 2006 para apontar o prestador do serviço, fazendo uso de dados do RENAVAN, mediante elaboração de planilha com os dados coletados, a fim separar os prestadores de serviço pessoas físicas ou jurídicas e, que nos casos em que não foi possível identificar o efetivo prestador do serviço, foi considerado como sendo prestado por pessoas físicas.

Conforme os pontos acima transcritos, extraídos do relatório do acórdão de impugnação, que nada mais reflete do que um resumo do relatório fiscal da infração, foram apresentados diversos documentos durante a ação fiscal, porém face a não contabilização em separado, e para aqueles em que a fiscalização não conseguiu distinguir tratar-se de pessoa física ou jurídica, optou-se por "considerar como pessoa jurídica".

Ou seja, os esclarecimentos e provas apresentadas durante a fase recursal, no entender desta relatora, apenas esclarecem pontos já apreciados e descritos pela fiscalização, mas onde pairavam dúvidas sobre a serem ou não fato gerador de contribuições previdenciárias: "*a fim separar os prestadores de serviço pessoas físicas ou jurídicas e, que nos casos em que não foi possível identificar o efetivo prestador do serviço, foi considerado como sendo prestado por pessoas físicas.*"

Reforçando o entendimento de que não foram argumentos novos trazidos ao processo, trago também trechos da impugnação, fls. 84:

Ainda que se sustente que o efetivo prestador do serviço é o cooperado e não a cooperativa, e nem poderia ser de outra forma, pois o trabalho técnico-profissional só pode ser executado por pessoas físicas, não há como negar o elástico da base de cálculo, alcançando valores que nada tem a ver com o total da remuneração paga pelas empresas às Pessoas físicas em decorrência do vínculo laboral. O pagamento da fatura de serviços à cooperativa de trabalho, constitui, na verdade, base de cálculo da COFINS (art. 195, I, b da CF).

De duas uma: ou existe uma relação jurídica entre cooperativa e cooperado configurando ato cooperativo, insusceptível de tributação, ou existe uma relação jurídica entre cooperativa e a empresa tomadora de serviços, isto é, entre duas pessoas jurídicas, o que afasta a incidência da contribuição previdenciária patronal.

Desta forma, é nulo o lançamento tributário, em razão da não incidência da contribuição previdenciária patronal. Ainda, em caso de não se entender desta forma, requer então seja aplicado o valor de 15% e não de 20%, conforme o disposto na Lei 9.876/99.

Dessa forma, quando do julgamento do recurso voluntário, deixa claro o acórdão recorrido que a autoridade fiscal apontou as bases de cálculo do tributo, não servindo meras alegações do contribuinte de que as transações efetuadas não constituiriam base de cálculo de contribuições previdenciárias, como prova capaz de anular o lançamento, vejamos trechos:

A transcrição dos termos do relatório acima, em especial aqueles pontos grifados, visa tão somente evidenciar, que a autoridade fiscal, buscou sim, obter a correta base de cálculo durante o procedimento fiscal, inclusive, reiterando o recorrente e apontando especificamente os pontos aos quais tinha dúvida sobre constituir fato gerador de contribuições. Assim, não acato o argumento que a autoridade fiscal esteja transferindo o ônus

da prova, já que a mesma utilizou-se de pagamentos à título de transporte, porém em alguns embora intimada não esclareceu a empresa tratar-se de pessoas físicas ou jurídicas.

Segundo as regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus da prova, a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos incumbe a quem os alega, portanto, à impugnante. Estabelece sobre o tema, o artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, assim

art.16" A impugnação mencionará:

I a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No mesmo sentido, há mandamento expresso na Lei 9.784/99, quanto ao ônus probatório, conforme segue:

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 art. 37 desta Lei.

Há mandamento semelhante no Código de Processo Civil, o qual, em seu artigo 333, impõe ao sujeito passivo o ônus da prova dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos por ele alegados, nos seguintes termos:

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:(...)

II ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor" 14. É o que se depreende também da doutrina de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez, in "Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado", Dialética, 2002, p. 207:

"A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação.

Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova, quer se saber a quem cabe a obrigação de prover os elementos probatórios suficientes para formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal, tem-se, como regra, que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da contribuição previdenciária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes "

Segundo Alberto Xavier, in " Do Lançamento: Teoria Geral do A t o , do Procedimento e do Processo Tributário, p. 337, "compete indiscutivelmente ao autor a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, isto é, do direito à anulação, e, portanto, a prova dos fatos que se traduzem em vícios do lançamento impugnado ".

Basta-nos uma simples leitura do relatório fiscal, fl. 63 e seus anexos, para que se perceba, que auditor desincumbiu-se de identificar claramente não apenas o fato gerador como toda a legislação que fundamenta o lançamento, inclusive, anexando planilhas com os fatos geradores individualizados extraídos dos próprios livros contábeis do recorrente. Ou seja, fácil seria ao recorrente realizar a conferência dos valores ora lançados com aqueles efetivamente recolhidos, e indicando durante a fase impugnatória, ou mesmo na recursal (caso, os documentos fossem encontrados a destempo)). A indicação dos fatos geradores apurados durante o procedimento fiscal, realmente é da competência da autoridade fiscal, que tem o dever de efetuar o lançamento de forma clara, permitindo o exercício da ampla defesa e do contraditório, porém a partir do momento que não são apresentados documentos que comprovem o recolhimento sobre todos os fatos geradores apurados durante o procedimento fiscal, deve a recorrente, de posse dos relatórios constantes do presente documento, providenciar uma defesa específica em relação a cada fato gerador, o que não identifique no presente recurso.

A autoridade fiscal ao iniciar o procedimento fiscal, utiliza-se de técnicas de auditoria, para frente aos termos de intimação, requerer os documentos e livros contábeis, capazes de refletir a contratação de mão de obra. Assim, a documentação, a qual o auditor tem acesso é limitada àquela que lhe foi apresentada e a qual foram solicitados esclarecimentos. Se a autoridade fiscal, identifica, possíveis fatos geradores, requer maiores esclarecimentos e os mesmos não são prestados, ocorrerá a inversão do ônus da prova, devendo o recorrente comprovar a inexistência dos fatos.

Quem faz os lançamentos contábeis é a empresa, em sendo uma cooperativa, deve ter ciência de quais os fatos ensejam a incidência de contribuição previdenciária. Em assim, sendo, quem mais poderia indicar, sobre os elementos lançados em sua própria contabilidade, quais aqueles que não sofrerão incidência de contribuições.

Tendo deixado claro no acórdão, que o ônus da prova compete ao recorrente, passou-se a apreciar outros pontos específicos do recurso voluntário que culminaram no presente recurso especial, aos quais transcrevo abaixo e cujo uns dos tópicos (grifos nossos) destaca a prestação de serviços por pessoas jurídicas:

As alegações apresentadas pelo recorrente quanto a bi tributação devendo a autoridade julgadora observar os recolhimentos apresentados pelo cooperados não merecem prosperar, visto que a exigência constante desta NFLD, refere-se a contribuição patronal sobre a contratação de trabalhadores contribuintes individuais.

Assim, irrelevantes os argumentos de que em sendo cooperativa estaria desobrigada de efetuar as devidas retenções e os recolhimentos, posto que cada cooperado estaria contribuindo individualmente. A contribuição ora exigida refere-se a

contribuição pela contratação de autônomos, atuais contribuintes individuais, ou seja, os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar o lançamento de tais contribuições.

As alegações apresentadas pelo recorrente quanto a bi tributação devendo a autoridade julgadora observar os recolhimentos apresentados pelo cooperados não merecem prosperar, visto que a exigência constante desta NFLD, refere-se a contribuição patronal sobre a contratação de trabalhadores contribuintes individuais não cooperados. Tanto o é, que a fiscalização conforme descrito no relatório fez o confronto, manual, da relação dos CTRC extraídos da contabilidade com a relação de cooperados, apenas lançando no presente AI, aqueles, identificados como não cooperados e aqueles contabilizados na mesma conta de demais pessoas físicas, mas para os quais não foi possível identificar o prestador.

LANÇAMENTOS DUPLICADOS

Alegou o recorrente, que existem lançamentos em duplicidade, razão pela qual deve o processo ser baixado em diligência, para que se apure possíveis erros de base de cálculo das contribuições. Assim, como devidamente enfrentado em sede preliminar nos presentes autos, não basta a empresa alegar, mas demonstrar, apontar as duplicidades e os erros de base de cálculo das contribuições. Conforme dito se identificou erros, deveria, a empresa, já que é a maior conhecedora dos fatos, detalhar os fatos que no mínimo instaurariam a dúvida na interpretação do julgador, para que o mesmo verificasse a pertinência da realização de diligência. Assim, sem qualquer demonstração fática de tais duplicidades ou impropriedades já afastou o argumento do recorrente, sem que se fale em descumprimento

QUANTO A AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS POR PARTE DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O argumento de que não há prova de que tenha a autoridade fiscal promovido a exigência em relação aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, destaco, que não acolho a pretensão do recorrente. O lançamento em questão só pode ser feito na empresa autuada, considerando ser responsável pelo desconto e recolhimento da contribuição destinada a terceiros, na qualidade de substituto tributário.

IMPROCEDÊNCIA SOBRE CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS.

Quanto a alegação de improcedência da exigência sobre valores vertidos a pessoas jurídicas prestadoras de serviços, atribuo razão em parte ao recorrente . Conforme já detalhado nas preliminares, a empresa que contabilizou de forma conjunta (uma só conta) todos os pagamentos, sem especificar a que tipo de pessoa referia-se (física ou jurídica), terá que comprovar . Tanto no transcurso da ação fiscal, quanto na peça de defesa, e recurso não apresenta qualquer prova que indique quais das pessoas arroladas nas planilhas são pessoas jurídicas,

aptas a contrapor a conclusão da autoridade lançadora. Agora na esfera recursal, trouxe o recorrente a alegação indicando, por amostragem, à título exemplificativo uma planilha em relação a CTRC n. 000435, que demonstra a prestação de serviços por pessoa jurídica, bem como em relação as CTRC descritas as fls. 16 do recurso. Nesses dois caso, desmonstrou o recorrente que não deve prosperar o lançamento, contudo, só acolho sua pretensão em relação a esses citados exemplos, já que nem durante o procedimento, nem durante a impugnação o recorrente trouxe provas em relação aos demais lançamentos contábeis das CTRC, mesmo sendo intimada para tanto. Em relação aos demais registros não tenho como acolher, pelo que considero que se tratam de meras alegações desprovidas de provas, como determina a legislação que rege o processo administrativo tributário, que prescreve sejam os documentos apresentados na peça de impugnação ou mesmo quando identificadas provas a destempo, sejam as mesmas apontadas de forma clara e precisa, contemplado a verdade material, nestes termos:

Após a transcrição de trechos de argumentos fiscais e do sujeito passivo, não entendo, neste caso, ter se operado a preclusão pela comprovação tardia de documentos (fl. 16) já que o mesmo demonstra tratar-se de serviço prestado por Pessoa Jurídica, que não constitui fato gerador de contribuição previdenciárias, descrita no presente lançamento e que já se encontrava nas planilhas acostadas aos autos pela autoridade fiscal: CTRC - 076527, 076502 (fls. 56 da Planilha, fls. 447 dos autos); CTRC - 076613, 076628 (fls. 58 da Planilha, fls. 448-verso dos autos); CTRC - 076735, 076734, 076741 (fls. 59 da Planilha, fls. 449 dos autos).

Conclusão

Nacional. Face o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.