



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

Processo n° 10945.720605/2011-75
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.454 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente V PILATI EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS LEGAIS. FUNDAMENTOS INAPLICÁVEIS. NULIDADE. VÍCIO FORMAL

A ausência de fundamentos legais bem como inaplicáveis dispositivos que dispõe de alíquotas que majoram os valores da autuação em evidente prejuízo para o contribuinte, implicam nulidade da autuação.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento ao recurso, determinando a nulidade do lançamento por vício formal, vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari e Maria Anselma Croscato dos Santos, que votaram contra a nulidade e o Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto que votou pelo vício material. O Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro votou pelas conclusões.

CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente.

IVACIR JÚLIO DE SOUZA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

Relatório

Conforme registra o Relatório Fiscal de fls.4.603, trata-se de processo único constituído por 3(três) Autos de Infração - AI : DEBCAD's ns ° 50.002.609-2, 50.002.611-4 e 50.002.613-0, lavrados em **02/09/2011** com base nos mesmos elementos de prova.

DO HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL

No termo de Intimação de fls. 02, recebido pela autuada em **19 de maio de 2010**, consta MPF n° 09.1.06.00-2010-00172-7 para iniciar **DILIGÊNCIA** código de acesso n°11416564. Em 24 setembro de 2010, (fls 13), a autuada recebeu novo TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 002, fls 11. ampliando o período para até o ano 2009. Fls 16 novo TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 003, requereu apresentar novos documentos : Carta Frete, Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC e Manifesto Internacional de Carga – MIC. na seqüência. Não constam nos autos o resultado da Diligência.

Às fls 17, depois de 7 meses de diligência, assinado pelo responsável pela empresa, em **06/12/2010** sob novo MPF n° 0910600.2010.00340 – código de acesso, n°10341354, emitiram-se TERMO DE INICIO DE PROCEDIMENTO FISCAL **dando início à fiscalização para o período 2007 a 2009:**

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, damos INÍCIO à fiscalização das Contribuições Previdenciárias em relação ao sujeito passivo e período acima identificados, com fundamento no disposto nos art. 2º e 3º da Lei n° 11.457/2007.

Aduz que reiteram-se os pedidos de documentação outrora requeridos em DILIGÊNCIA.

DO LANÇAMENTO

Na forma do relatório Fiscal , o lançamento em comento apurou e constitui crédito tributário relativo a **contribuições de segurados contribuintes individuais, da empresa e as destinadas a outras entidades (SEST e SENAT)**, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil e destinadas à seguridade social, não recolhidas pela Empresa incidentes **sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais**, que lhe prestaram serviços nas competências de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Aduz que separaram-se em processos distintos os créditos constituídos relativos às competências até dezembro de 2008, relatadas no presente processo 10945.720604/2011-21, e a partir de janeiro de 2009 os créditos foram lançados nos autos do processo 10945.720605/2011-75).

AI DEBCAD n.º 50.002.609-2

- crédito referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à **parte da empresa** e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, (GILRAT), incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que lhe

prestaram serviços, não recolhidas e não informadas em GFIP, relativas a competências de 01/2009 a 12/2009.

AI DEBCAD n.º 50.002.611-4

- crédito referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, devidas **por segurados contribuintes individuais**, não recolhidas e não informadas em GFIP, incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, relativas a competências de 01/2009 a 12/2009

AI DEBCAD nº 50.002.613-0

- crédito referente às contribuições patronais destinadas a Outras Entidades e Fundos, SEST E SENAT não recolhidas e não informadas em GFIP, incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período de 01/2009 a 12/2009.

Os códigos de levantamento utilizados nos relatórios discriminativos de débitos de todos 3(três) Autos de Infração foram os mesmos que abaixo se transcreve:

- LEV AR2 ARBITRAMENTO CI TRANSP AUTONOMO .

O Relatório Fiscal de fls 4. 603/4.614 informa ainda :

- que o objeto do lançamento fiscal foram **as contribuições sociais incidentes sobre o pagamento de fretes contabilizados na conta 310103001 FRETES PAGOS.**

- que no decorrer da fiscalização, foram solicitados por meio de Termo de Intimação Fiscal documentos e esclarecimentos pertinentes às verificações efetuadas. Todos os termos emitidos **encontram-se anexos ao presente processo**;

- que foram apresentados arquivos digitais da contabilidade em meio digital, os documentos que embasaram o registro da movimentação de caixa e bancos (recibos, extratos, cópias de cheque, transferências e pagamentos efetuados, notas fiscais, dentre outros).Cartas-Frete, planilhas auxiliares, Livros Diário e Razão, Folhas de pagamento de segurados empregados e contribuintes individuais e Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's;

No item V do referido Relatório, a junta fiscal registra:

- que analisaram a **contabilidade digital** da Autuada e identificaram uma **única conta contábil** que recebia o custo com fretes: 310103001 - Fretes Pagos (razão anexado às fls. **208 a 1.230**). que partindo do princípio que empresa contrata tanto pessoas jurídicas quanto contribuintes individuais - transportadores autônomos para realização dos serviços de transportes de cargas, constataram que essa conta compreende tanto os lançamentos **que são fatos geradores de contribuições previdenciárias** quanto os que não são, não havendo a contabilização em títulos próprios, conforme determinam o Art. 32, II da Lei nº 8.212/91 e o Art. 225, II e § 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social -RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

- que na tentativa **de segregar** os fretes geradores de contribuição previdenciária (efetuados por transportadores autônomos) dos não geradores (efetuados por pessoas jurídicas), analisado o razão da conta e os documentos que embasaram o pagamento dos fretes, constataram :

- que muitos dos lançamentos efetuados correspondiam ao pagamento de uma fatura do posto de combustível que trocara a carta frete, ou seja, **mesmo na análise dos documentos não se podia distinguir se aquele pagamento é relativo a um frete prestado por pessoa jurídica ou por transportador autônomo**, pois o posto de combustível apenas relacionava o **número das cartas-frete** que devem ser pagas.

- que os lançamentos efetuados no Razão Contábil da conta 310103001, relativos aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, geralmente, postos de combustíveis, que trocam as cartas frete, **não representam o real prestador do serviço**. Ainda, há **lançamentos que não representam pagamento de frete**: pagamentos de salários complementares e comissões a empregados, comissões a contribuintes individuais e despesas pessoais de sócios e familiares.

Adicionalmente, há lançamentos sem fundamento contábil, que aparentemente são provisões de fretes a pagar: Débitos na conta 310103001 – Fretes Pagos e crédito na conta 210101160 – Fretes a Pagar, **para os quais não há comprovação**.

Então, **que o único meio** de identificar o universo tributável e o não tributável dos fretes pagos **seria examinar cada documento emitido para o transporte: Cartas-Frete, Conhecimentos Internacionais de Transporte Rodoviário – CRT, Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC e Manifestos Internacionais de Carga – MIC, sendo que, apesar de reiteradas intimações, a Autuada não disponibilizou a totalidade dos documentos para exame, se limitando a enviar, em 29 de abril de 2011, planilhas anuais com a relação de Cartas Frete emitidas pela empresa (planilhas Anexas às fls. 1.656 a 3.695 do processo).**

- que através das planilhas supra, foi efetuado **cruzamento entre as informações prestadas pela Autuada e as Cartas-Frete disponibilizadas para exame**, onde se verificou, **excluídos os fretes próprios**, que a Autuada informa a emissão de **111.843 Cartas Frete no período** (34.713 em 2007, 33.186 em 2008 e 43.944 em 2009). **Entretanto, apresentou para fiscalização, apenas 20,47% desses documentos: foram testadas 22.899 Cartas Frete**, sendo 17.731 em 2007 (51,08% do total), 2.387 em 2008 (7,19% do total) e 2.781 em 2009 (6,33% do total).

- que adicionalmente, **o teste apontou distorções entre a planilha apresentada pela Autuada e as informações obtidas nas cartas frete: para 2007**, enquanto a planilha apresenta **27% dos fretes realizados por pessoa física e 73% por pessoa jurídica**, o teste mostra a **proporção 41% e 59%, respectivamente**. Para 2008, a proporção da planilha está em 29% PF e 71% PJ, enquanto que o teste aponta 45% PF e 55% PJ. Já em 2009, a planilha apresenta 41% PF e 59% PJ e o teste 78% PF e 22% PJ (o teste integral está demonstrado às fls. 3.696 a 4.568).

Para cálculo da remuneração paga ou creditada a contribuinte individual condutor autônomo de veículo rodoviário, foi aplicado o percentual correspondente a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto, conforme consta no **§ 4º do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS**, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99. O demonstrativo com o cálculo da remuneração, a base de cálculo apurada e os valores das contribuições devidas – da empresa, do transportador e de terceiros está às fls. 4.572 a 4.574.

O Relatório Fiscal registra que às fls. 4.612, encontram-se os fundamentos legais que embasaram o lançamento:

VII. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A fundamentação legal encontra-se no Anexo Fundamentos Legais do Débito –FLD

Fizeram-se registro, também da diligência ocorrida:

“IX. DOS DEMAIS DOCUMENTOS ANEXADOS AO PROCESSO

Para instrução do processo, encontram-se às fls. 2 a 207 os documentos da diligência efetuada, o Termo de Início de Procedimento Fiscal, os termos de intimação fiscal efetuados, as espostas da Autuada aos termos de intimação fiscal, o termo de devolução de documentos nº 001 e cópia da Requisição Interna RFB para acesso ao SPED 2009.”

. - Os Autos de Infração com seus respectivos anexos estão às fls. 4.575 a 4.600.

As Instruções para o Contribuinte, o Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo e o Relatório de Vínculos estão às fls.4.599 a 4.602.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte interpôs impugnação que em apertada síntese fez as seguintes alegações:

- que o Auditor Fiscal responsável pela sua lavratura utilizou-se de simples presunção, com o fim de estabelecer as supostas irregularidades relatadas, o que torna insubsistente a autuação;

- que não é cabível o emprego de presunções simples no lugar das provas. Estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte;

- que com relação ao arbitramento do crédito, todos os documentos suficientes para a identificação das operações da Impugnante foram disponibilizados, sendo que, inclusive, uma planilha detalhada foi apresentada para facilitar e orientar os trabalhos fiscais;

- que se a ora Impugnada alega que não tinha documentos suficientes para alcançar a verdade material dos fatos, não há razão para aceitar que, através de um teste, acabou descaracterizada a planilha apresentada pela Impugnante;

- que não há como desconsiderar as operações realizadas com os caminhões próprios da Impugnante, para a conclusão do volume apresentado pela Impugnada;

- que a proporcionalidade apresentada pela ora Impugnada, não condiz com a realidade dos fatos, tendo sido alcançada com base em meras suposições, sem ao menos apresentar qualquer documento que comprove tal relação; e tendo em conta que os documentos disponibilizados eram mais do que suficientes para alcançar a verdade material;

- que quanto ao aspecto quantitativo da multa aplicada, esta não pode chegar **ao confisco**, especialmente no que se refere à determinação de seu montante, sendo invocável na hipótese a proteção constitucional; e

- que a Impugnada deixou de aplicar de forma correta o artigo 106, do Código Tributário Nacional CTN, uma vez que não observou as alterações impostas pela MP n.º 449/2008, que passou a ter efeito com a sua conversão na Lei n.º 11.941/2009, se fazendo necessário o recálculo da multa aplicada, como o afastamento da multa de ofício, uma vez que não havia previsão legal para a sua aplicação no momento da ocorrência do fato gerador.

DO PEDIDO

- Diante do exposto, requer que a impugnação seja integralmente acolhida em todos os seus aspectos, a fim de julgar os presentes autos totalmente improcedentes e nulos.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.4.668, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Curitiba-PR - DRJ/CTA, em 29 de maio de 2013, exarou o Acórdão n.º 06-41.303, não concedendo provimento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.4.714, onde reiterou as alegações trazidas em instância “*ad quod*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza - Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme despacho e fls.4.731, o Recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

Em grau de recurso, o contribuinte, inovando, alega que deveria ter sido intimado a participar da sessão de julgamento a quo sendo-lhes oportunizadas a apresentação de memoriais e sustentação oral e que não fora intimada o que teria caracterizado ofensa ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º. inciso LV. da Constituição Federal.

Dispondo sobre o processo administrativo fiscal e outras providências, os Decretos 70.235, de 6 de março de 1972 e 7.574, de 29 de setembro de 2011 não determinam observar as alegações trazidas em liminar. Assim, não ocorreu cerceamento de defesa alegado.

DO MÉRITO

DAS CARTAS-FRETE E DAS FATURAS

No Relatório Fiscal, fls. 4.605, a junta fiscal registrou que “constataram três inconsistências principais.” Uma delas designada no relatório pela letra a) abaixo transcrevo:

“a) Muitos dos lançamentos efetuados correspondiam ao pagamento de uma fatura do posto de combustível que trocara a carta frete, ou seja, mesmo na análise dos documentos não se podia distinguir se aquele pagamento é relativo a um frete prestado por pessoa jurídica ou por transportador autônomo, pois o posto de combustível apenas relacionava o número das cartas-frete que devem ser pagas”(grifos do Relator)

No Relatório Fiscal não adentraram-se à questão do teor e tampouco explicaram-se o que seria uma carta-frete. Neste ponto abra-se , então, parênteses para explicações.

Pesquisa no sitio da revista O Carreteiro, abaixo transcrito, exhibe o mecanismo de se proceder adiantamentos dos pagamentos por intermédio das chamadas cartas-frete:

“<http://www.revistaocarreteiro.com.br/modules/revista.php?recid=223&edid=21>”

Aduz que **o carreteiro**, ao invés de receber o pagamento da viagem em cheque ou dinheiro, **recebe a carta-frete** durante a viagem ele tem que procurar um posto de abastecimento que tenha convênio com a empresa contratante que lhe forneceu o documento.

A carta-frete é um documento que a **transportadora emite para o caminhoneiro** autônomo como **forma de adiantamento ou pagamento integral pelo frete**.

Em geral, os postos de combustíveis que trocam carta-frete só o fazem se a transportadora estiver credenciada junto a eles e se o caminhoneiro gastar um determinado percentual do valor da carta-frete no posto. **A diferença entre o valor da carta-frete e valor gasto no posto, o caminhoneiro recebe em dinheiro e / ou em cheque pré-datado** que ele vai ter que trocar mais adiante. Ou seja, quanto menor o percentual gasto pelo caminhoneiro no posto, maior a parcela da carta-frete que o posto vai ter que “bancar” com recursos próprios. Para cobrir estes custos financeiros, é comum os postos tratarem a venda de diesel na carta-frete como sendo uma venda a prazo e, portanto, praticarem preço superior nesta modalidade.

O fato é que alguns postos de combustíveis **efetuam a troca de cartas-frete diretamente com a transportadora**, assim muitas dessas cartas não consta relacionadas da relação denominada pela junta fiscal de PAGAMENTOS DE CARTAS FRETES PARA POSTOS DE COMBUSTÍVEIS(2007-2009) nas faturas dispostas às fls. 1.231 a 1.425 (informe de fls. 4.606 do Relatório Fiscal) e **não transitaram pelos bancos** o que possivelmente justifique a diminuta quantia de documentos apresentado à fiscalização.

Visto da forma exibida, as cartas-frete, seguramente representam senão a integralidade, adiantamentos de pagamentos feitos para pessoas físicas contribuintes individuais. **Excluem-se as hipóteses** de pagamentos para fretes realizados por contratos de prestação de serviço por pessoas jurídicas pela total impossibilidade de se implementar a logística adotada para os caminhoneiros contribuintes individuais.

Tomando como referência um dos sobreditos documentos, às fls.1.233, por exemplo, ali se registra um valor total de R\$ 24.225,64 referentes a uma fatura da Associação de Postos de Paranaguá, vct 15/01/2007, pagável no Banco Bradesco, definidos número de conta e agência. Com registro de “ Anexo, estamos passando a responsabilidade de V. sr **diversos comprovantes de fretes pagos por nós**, conforme abaixo relacionados” parte final do documento registraram-se um total **de 23 conhecimentos** para o valor de R\$ 24.225,64 acima informado.

Retornando às fls.1.232, no Relatório intitulado “ PAGAMENTO A FORNECEDORES BRADESCO, consta a autuada como cliente efetuando o referido pagamento na data de 16/01/2007. Aduz que idêntico mecanismo se reproduz ao longo de todos as anexos juntados às sobreditas fls. 1.231 a 1.425.

Reiterando que a junta fiscal colacionou documentos às fls. 1.231 a 1.425 da modalidade de pagamento e alegou a impossibilidade de saber quem era o real prestador do serviço, entendo que para efeitos de constituição dos créditos é de somenos importância saber quem se beneficiou com os pagamentos.

Quero destacar que se os postos cobraram da autuada pagamentos de “ **diversos comprovantes de fretes pagos por eles** e a empresa concordando depositou no banco os valores indicados que, segundo consta nas faturas estariam sendo devidamente comprovados pelos CONHECIMENTOS, **não há necessidade de saber quais foram os contribuintes individuais remunerados desta forma e ainda devido a isto deixar de constituir o crédito tributário tal como costa no Relatório Fiscal de fls 4.611, Verbis:**

“...efetuamos o arbitramento da conta contábil 310103001 - Fretes Pagos. Para tal mister, agrupamos os lançamentos do razão em valores mensais **e excluimos**: (i) os valores identificados como não sendo pagamento de frete, (ii) os lançamentos **que apenas** constituem saldo de fretes a pagar (débitos na conta 310103001 - Fretes Pagos e créditos na conta 210101160 - Fretes a Pagar) e (iii) **os valores das cartas-frete apresentadas**. O demonstrativo do saldo arbitrado está às fls. 4.569 a 4.571” (grifos do Relator)

Conforme visto alhures, em razão de nenhuma pessoa jurídica poder ir aos diversos postos de gasolina portando carta-frete, é lícito excluí-las das hipóteses de pagamentos para fretes realizados por contratos de prestação de serviço por essas.

Desse modo, dado a meridiana clareza do nascimento do fato gerador da obrigação, a dúvida quanto a lançamento poderia persistir quanto a saber se os pagamentos das cartas-frete significaram **adiantamentos** ou **quitação total** dos serviços prestados. Sobre tal questionamento, somente a exibição dos contratos e dos CONHECIMENTOS a que se referem os postos nas faturas poderiam trazer elementos de convicção. Entretanto a autuada se negou de apresentar.

Fato é que integral ou não as faturas relacionadas às cartas-frete representam provas legítimas para lançamento de aferição direta dos pagamentos realizados.

DA AFERIÇÃO INDIRETA

Constam nos autos que o código de levantamento utilizado nos lançamentos foram os abaixo:

- LEV AR2 **ARBITRAMENTO** CI TRANSP AUTONOMO .

No item V do Relatório Fiscal as Autoridades autuantes registraram “que analisaram a **contabilidade digital** da Autuada e identificaram uma **única conta contábil** que **recebia o custo com fretes: 310103001 - Fretes Pagos** (razão anexado às fls. **208 a 1.230**). que partindo do princípio que empresa contrata tanto pessoas jurídicas quanto contribuintes individuais - transportadores autônomos para realização dos serviços de transportes de cargas, constataram que essa conta compreende **tanto os lançamentos que são fatos geradores de contribuições previdenciárias quanto os que não são**, não havendo a contabilização em títulos próprios, conforme determinam o Art. 32, II da Lei nº 8.212/91 e o Art. 225, II e § 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social -RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.” (grifos do Relator)

O registro encimado faz lícito ressaltar que se a **conta registrava fretes pagos** significa que se referiram aos contribuintes individuais que não sendo seus empregados em algum momento lhe prestara serviços. E , ainda, se as Autoridade autuantes **constataram fatos geradores de contribuições previdenciárias** – estes seriam destacados e motivadores de **aferição direta** . O fato de não estarem contabilizados nos títulos próprios ensejaria concomitante e vinculado auto de infração específico.

O dispositivo do inciso II do art. 32 ressaltado no Relatório Fiscal determina tão-somente que 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. Se não o fizer cabe imputar penalidade pelo descumprimento.

“Art. 32, II da Lei nº 8.212/

II - 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;”

DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

Às fls. 4.611, a página 9 do Relatório Fiscal consta que a contabilidade não foi desprezada mas tão-somente arbitraram-se os lançamentos da conta fretes pagos, *verbis*:

“ Diante das considerações acima, efetuamos o arbitramento da conta contábil 310103001 – Fretes Pagos”

Introduzido pela lei n 11.941, de 2009 , o § 3º do art. 33 bem como o próprio artigo fundamenta a apuração por via indireta, *verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifos do Relator)

Cabe ressaltar, ainda, o comando do artigo 148 do Código Tributário nacional – CTN ao definir que quando o cálculo do tributo tenha por base, o valor **serviços** a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor** sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados , *verbis*:

*“ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, **serviços ou atos jurídicos**, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço**, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial**” (grifos do Relator)*

Aduz que os Relatórios de Fundamentos Legais dos 3(três) Autos de Infração - AI : DEBCAD's ns ° 50.002.609-2, 50.002.611-4 e 50.002.613-0 , fls. 4.581, 4.589, e 4.597, respectivamente, **são omissos quanto às fundamentações legais para justificar o lançamento por aferição indireta.**

No item IV do Relatório Fiscal justificando o arbitramento, as Autoridades autuantes reportaram-se ao **Art. 32, II da Lei nº 8.212/91** e o Art. 225, II e § 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/991. Aduz que tais fundamentos justificam apenas a lavratura de auto de infração em da não contabilização, em títulos próprios.

“V. DO ARBITRAMENTO

*Ao analisarmos a contabilidade digital da Autuada, identificamos uma única conta contábil que recebe o custo com fretes: 310103001 – Fretes Pagos (razão anexado às fls. 208 a 1.230). Entretanto, sabe-se que a empresa contrata tanto pessoas jurídicas quanto contribuintes individuais - transportadores autônomos para realização dos serviços de transportes de cargas. Assim, constatamos que essa conta compreende tanto os lançamentos que são fatos geradores de contribuições previdenciárias quanto os que não são, **não havendo a contabilização em títulos próprios, conforme determinam o Art. 32, II da Lei nº 8.212/91 e o Art. 225, II e § 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/991.**” (grifos do Relator)*

DA JURISPRUDÊNCIA

Abaixo segue jurisprudência deste Conselho sobre a ausência de fundamentação legal nas hipóteses de arbitramento:

“ Ementa: PREVIDENCIARIO. CUSTEIO. REVISAO. NULIDADE DO ACORDAO. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE INDICACAO DO FUNDAMENTO DE DIREITO.

I - É nulo o acórdão proferido em contrariedade às evidencias dos autos, ainda que a matéria tenha sido debatida por ele.

II - A ausência do fundamento de direito que autoriza o procedimento de arbitramento, torna a NFLD nula, em decorrência de vício formal, Processo Anulado.

*Resultado: APQ - I) Por maioria de votos acolheu-se o pedido de revisão para anular o Acórdão proferido pela 48 Câmara de Julgamento do CRPS, vencidas as conselheiras Ana Maria Bandeira, Bernadete de Oliveira Barros e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram **por não acolher o pedido de revisão.***

*II) Por voto de qualidade anulou-se, **por vício formal, a NFLD.** Vencidas as conselheiras Ana Maria Bandeira, Bemadete de Oliveira Barros, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Cleusa Vieira de Souza, que votaram por não acolher a preliminar de nulidade. Fez sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Rubem Tadeu Cordeiro Perlingueiro. (ACORDAO N o 206-00511, Sessão de 11/03/2008, Recurso n o : 142655 - Voluntario, Processo n o : 37280.002892/2005-15, 6.Câmara, Relator ROGERIO DE LELLIS PINTO) (grifos do Relator)*

**CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO -
DESCARACTERIZAÇÃO DE VINCULO PACTUADO -
AFERIÇÃO INDIRETA - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO
LEGAL.**

- Uma vez que houve aferição indireta pela apresentação deficiente de documentos, deveria constar no relatório fiscal a menção ao dispositivo do art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/1991. **Ausência de fundamento legal é causa de nulidade da NFLD.**

PROCESSO ANULADO. (Acórdão 2401-00238, Sessão de 08/05/2009, Recurso nº 255035, processo nº 15885.000188/2008-11, 1ª Turma da 4ª. Câmara, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira). ” (grifos do Relator)

“ Ementa: DECISÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. **NULIDADE.**

Diante do comando inserto no art. 93 IX e 2C, da Constituição Federal, de as decisões inclusive em sede administrativa **serem motivadas, a sua inobservância acarreta a nulidade absoluta do ato administrativo**, passível de ser decretada de ofício pelo mesmo agente que o praticou ou pela autoridade superior que venha a ter conhecimento da ilegalidade através de recurso interno. (processo 532684 532684/1999.8, Antônio José de Barros Levenhagen, Julgamento: 28/09/2000, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: EU 20/10/2000.) ” (grifos do Relator)

Tal circunstância inquina os lançamentos de VÍCIO FORMAL.

DOS VALORES NÃO LANÇADOS

Retornando às fls 4.611, página 9 do Relatório Fiscal, como já comentado sob outro enfoque, ali também, se registra o procedimento de arbitramento:

“..efetuamos o arbitramento da conta contábil 310103001 – Fretes Pagos. Para tal mister, agrupamos os lançamentos do razão em valores mensais e **excluímos**: (i) os valores identificados como não sendo pagamento de frete, (ii) os lançamentos que apenas constituem saldo de fretes a pagar (débitos na conta 310103001 – Fretes Pagos e créditos na conta 210101160 – Fretes a Pagar) e (iii) **os valores das cartas-frete apresentadas**. O demonstrativo do saldo arbitrado está às fls. 4.569 a 4.571.”

Para cálculo da remuneração paga ou creditada a contribuinte individual condutor autônomo de veículo rodoviário, foi aplicado o **percentual correspondente a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto, conforme consta no § 4º do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99. O demonstrativo com o cálculo da remuneração, a base de cálculo apurada e os valores das contribuições devidas – da empresa, do transportador e de terceiros está às fls. 4.569. 4.571.”**(grifos doRelator)

O procedimento supra, detalhado conforme planilha de **fls.4.571**, implicou exclusão da base de cálculo num total de **R\$ 31.790.397,08 relativo aos valores de cartas-**

frete não considerados para os cálculos finais . Observando que sob o comando do § 4º do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99. aplicaram-se percentual de 20% para estabelecer o valor do principal resultam R\$ 6.358.079,42 **não considerados** que pelas razões supra haveriam que ser levantados.

DA ILEGALIDADE DE PAGAMENTOS MEDIANTE CARTAS – FRETES.

Muito embora não conste exortado nos autos, por ocasião da ocorrência dos fatos geradores e do procedimento fiscal em comento, **vigia a Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007** que revogando a Lei nº 6.813, de 10 de julho de 1980, dispo **sobre o transporte rodoviário de cargas por conta de terceiros e mediante remuneração** determinava não só irregular como também, sem amparo legítimo, **ILEGAL, a UTILIZAÇÃO DE CARTAS-FRETE**. Em complemento, a Resolução n 3.658, de 19 de abril e 2011, veio Regular o art. 5º-A da Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007.

Para melhor entendimento das obrigações contidas no sobredito diploma legal, chamando a atenção para o comando do § 6º Art. 5º-A, caput, bem como do § 6º, faço destaque de alguns artigos e dos termos utilizados na lei de regência nº 11.442/ 2007. Na forma do destacado § 6º Art. 5º-A, **os pagamentos realizados por meio de carta-frete foram ILEGAIS, verbis:**

“Art. 5-A o pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC **deverá ser efetuado por meio de crédito em conta de depósitos mantida em instituição bancária** ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT.

§ 1º A conta de depósitos ou o outro meio de pagamento deverá ser de titularidade do TAC e **identificado no conhecimento de transporte.**

§ 5º O registro das movimentações da conta de depósitos ou do meio de pagamento de que trata o caput deste artigo servirá como comprovante de rendimento do TAC. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 6º É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diverso do previsto no caput deste artigo ou em seu regulamento. .(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (grifos do Relator)

Lei nº 11.442/ 2007, partes.

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o Transporte Rodoviário de Cargas - TRC realizado em vias públicas, no território nacional, **por conta de terceiros e mediante remuneração**, os mecanismos de sua operação e a responsabilidade do transportador

Art. 2º A atividade econômica de que trata o art. 1º desta Lei é de natureza comercial, exercida por pessoa física ou jurídica em regime de livre concorrência, e depende de prévia inscrição do interessado em sua exploração no Registro Nacional de Transportadores

Rodoviários de Cargas - RNTR-C da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, nas seguintes categorias:

I - Transportador Autônomo de Cargas - **TAC**, **pessoa física** que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade profissional;

II - Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - **ETC**, **pessoa jurídica** constituída por qualquer forma prevista em lei que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade principal

Art. 4º **O contrato a ser celebrado entre a ETC e o TAC** ou entre o dono ou embarcador da carga e o TAC **definirá a forma de prestação de serviço desse último, como agregado ou independente.**

Art. 5º-A. **O pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC deverá ser efetuado por meio de crédito em conta de depósitos mantida em instituição bancária ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT.** (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) .

Art. 128. A Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 5º-A:

“ Art. 5-A O pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC **deverá ser efetuado por meio de crédito em conta de depósitos mantida em instituição bancária** ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT.

§ 1º A conta de depósitos ou o outro meio de pagamento deverá ser de titularidade do TAC e **identificado no conhecimento de transporte.**

§ 5º O registro das movimentações da conta de depósitos ou do meio de pagamento de que trata o caput deste artigo servirá como comprovante de rendimento do TAC. .(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 6º É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diverso do previsto no caput deste artigo ou em seu regulamento. .(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

*Art. 6º O transporte rodoviário de cargas será efetuado **sob contrato ou conhecimento de transporte**, que deverá conter informações para a completa identificação das partes e dos serviços e de natureza fiscal.*

DAS ALÍQUOTAS E DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

Como visto alhures, o AI DEBCAD n.º 50.002.611-4 constitui o crédito referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, devidas **por segurados contribuintes individuais**, não recolhidas e não informadas em GFIP, incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, relativas a competências de 01/2009 a 12/2009

Às fls. 4.611, do Relatório Fiscal consta que “ para cálculo da remuneração paga ou creditada a contribuinte individual **condutor autônomo de veículo rodoviário**, foi aplicado o percentual correspondente a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto, conforme consta no **§ 4º do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS**, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99. O demonstrativo com o cálculo da remuneração, a base de cálculo apurada e os valores das contribuições devidas – da empresa, do transportador e de terceiros está às fls. 4.572 a 4.574. ”

Relevante destacar que embora no relatório fiscal as Autoridades atuantes tenham registrado que a autuação se submetia ao preceituado no **§ 4º do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS**, , no Relatório de **Fundamentos Legais das Rubricas**, fls 4.589 não reiterou efetivamente o que enunciara, *verbis*:

*“114 - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL -
CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS PELA
EMPRESA/COOPERATIVA DE TRABALHO*

114.01 - Competências : 01/2009 a 12/2009

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 12, V, art. 21, art. 28, III, art. 30, I, "b" ,parágrafo 2., com redação da Lei n. 9.876, de 26.11.99 e alterações da MP 447, de 14.11.2008, convertida na Lei n. 11.933, de 28.04.2009, e parágrafos 4. e 5., com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.876, de 26.11.99 c/c art. 4., "caput" e parágrafo 1. da Lei n. 10.666, de 08.05.2003, alterados pela Lei n. 11.933, de 28.04.2009. Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 9., V, art. 199, art. 214, III, parágrafos 3. e 5., art. 216, I, parágrafos 20, 21, 23, 26 a 31 , com a redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.03 e alteração do Decreto n. 6.722, de 30.12.2008.”

Como se observa o Relatório Fiscal registra que “para cálculo da remuneração paga ou creditada a contribuinte individual **condutor autônomo de veículo rodoviário**, foi aplicado o percentual correspondente a 20% (vinte por cento) do rendimento bruto, conforme consta no **§ 4º do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social – RPS**.. ”

Ocorre que o exortado § 4º , do art. 201, do sobredito Decreto 3.048/1999, nos termos da lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1.974, é inadequado para fundamentar o cálculo do crédito posto que fora introduzido para os casos em que a remuneração tenha sido paga ou creditada a **condutor autônomo de veículo rodoviário**, que tenha utilizado **automóvel cedido em regime de colaboração, pelo frete**, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, *verbis*:

“ Decreto 3.048/1999

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

*§ 4º A remuneração paga ou creditada a condutor
autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor*

autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1.974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde a vinte por cento do rendimento bruto. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001).”

No caso em tela aplicar-se-ia 11% (onze por cento) conforme o disposto na Solução de **Consulta Interna nº 1 SRRF01/** Disit, datada de 15 de junho de 2012, origem DIFIS/SRRF01 (e processo nº 10166.725012/201253):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: A alíquota a ser aplicada no lançamento da contribuição do segurado contribuinte individual em nome da empresa que deixou de efetuar a respectiva retenção é de 11%.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 21, art. 22, inciso III;

Decreto nº 3.048, de 1999, art. 216; Medida Provisória nº 83, de 2002, convertida na Lei 10.666, de 2003, art. 4; IN RFB nº 971, de 2009, art. 65

Aduz que a Solução de Consulta foi aprovada na forma do Despacho de Aprovação Cosit nº 30, verbis:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA

Secretaria da Receita Federal do Brasil

Despacho de Aprovação Cosit nº 30

Data: 12 de novembro de 2012

E-processo nº 10166.725012/201253

Aprovo a Solução de Consulta Interna nº 1 da Disit/SRRF01, de 15 de junho 2012.

Divulgue-se na Internet da RFB.

FERNANDO MOMBELLI

AuditorFiscal

da RFB – CoordenadorGeral da Cosit”

Na prática a Solução de Consulta fez prevalecer a prevista no inciso I, § 4º, art. 30 , da Lei n 8.212/91, verbis:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas © Redação dada pela Lei n 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

*§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, **poderá deduzir**, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa,*

efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição. (Incluído pela Lei n 9.876, de 1999) ”

Antes que se argua o fato de a autuada não ter declarado nas GFIPs, tem-se que a decisão da solução de consulta colacionada analisou justamente caso idêntico ao em comento:

*“1. A Divisão de Fiscalização/Difis da SRRF01 apresenta consulta a esta Disit 01, informando que, em procedimento de fiscalização, detectou-se que determinada empresa **efetuou pagamentos a segurados contribuintes individuais, mas não reteve, recolheu e nem declarou** estes pagamentos na Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social – GFIP.”*

Na forma do art. 32 do Decreto 70.235/72 , **na decisão**, os **erros** de escrita ou **de cálculos** poderão ser **corrigidos de ofício** ou a requerimento do sujeito passivo.

*“Art. 32. As **inexatidões materiais** devidas a lapso manifesto e os **erros de escrita ou de cálculos** existentes **na decisão** poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo”*

No caso presente a Autoridade autuante constitui o crédito baseada em **equivocado fundamento legal**. Assim ficou **caracterizado erro de fundamento legal** e não mero **erro no cálculo**. **Houvesse exortado fundamento correto e errado na aplicação da alíquota** se buscaria saneamento à luz do preceituado art. 32 do Decreto 70.235/72, supra.

Relevante ressaltar que o Código Tributário Nacional – CTN preceitua no art. 142, que cumpre à autoridade administrativa que **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Retornar aos autos para providenciar alteração nos fundamentos e aplicação de nova alíquota, **implicaria novo lançamento** e complemento de motivação intempestivo.

Para retificar o equívoco se faz necessário anular o presente e providenciar **novo lançamento com fundamento legal na forma do** disposto na Solução de Consulta Interna nº 1 SRRF01/ Disit, datada de 15 de junho de 2012, origem DIFIS/SRRF01 (e processo nº 10166.725012/201253).

DAS CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA

É certo que as contribuições à cargo da empresa sobre a remuneração paga a contribuinte individual conforme exurge do inciso III do art. 22, da Lei 8.212, de 1991 é de **vinte por cento** , *verbis*:

*“ 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) ”

Entretanto, ainda que o lançamento não estivesse maculado de VICIO, tendo sido **realizado em processo único** não permite segregar o DEBCAD n.º 50.002.609-2, cujo crédito se refere às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes **à parte da empresa** e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, **(GILRAT)**, incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Também o DEBCAD nº50.002.613-0, derivado do sobredito DEBCAD n.º 37.302.110-0, utilizando as mesmas bases de calculo referente às contribuições patronais destinadas a **Outras Entidades e Fundos, SEST E SENAT**, padece da mesma impossibilidade de segregação.

Assim, em razão de tudo que foi exposto e ainda pela ausência de fundamentação legal para proceder a aferição indireta, valendo-me da prerrogativa preceituada no art. 61 do Decreto 70.25/72, cumpre declarar a NULIDADE do lançamento.

“ Art. 61 - A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.”

CONCLUSÃO

Conheço do Recurso para NO MÉRITO DECLARAR A NULIDADE DO PROCESSO POR VÍCIO FORMAL.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza - Relator