



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.720198/2011-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.173 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2023
Recorrente MASCARENHAS & AVILA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FRETES. TEMA 1.223 DO STF. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 4º DO ART. 255 DO DECRETO Nº. 3.048, DE 1999.

De acordo com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) 1.381.261, com repercussão geral (Tema 1.223) são inconstitucionais o Decreto nº 3.048/99 e a Portaria MPAS nº 1.135/01 no que alteraram a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ou creditada a transportadores autônomos.

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

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir do lançamento os valores relativos aos transportadores rodoviários autônomos; e b) aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 4290 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração (AI - Debcad nº 37.326.117-9) lavrado contra a empresa acima identificada e concernente às contribuições devidas a título de contribuições previdenciárias patronais (20%), incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, no valor de **R\$ 254.359,12 (duzentos e cinquenta e quatro mil e trezentos e cinquenta e nove reais e doze centavos)**, com consolidação em 17/05/2011.

O crédito tributário diz respeito às competências 07/2007 a 12/2008.

O procedimento fiscal teve início em 20/01/2011 com a emissão Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 619/620.

A ciência do AI em epígrafe se deu, pessoalmente, por intermédio de representante legal da empresa (Sócio), na data de 20/05/2011, consoante fls. 03.

Às fls. 621/2, consta Termo de Intimação Fiscal nº 01.

O **Relatório Fiscal do Auto de Infração Debcad nº 37.326.117-9**, fls. 612/7, informa, sumariamente, o que segue.

O presente AI foi lavrado para lançar contribuições devidas à Previdência Social, relativas às remunerações pagas pela empresa pela prestação de serviço de transportador de cargas, previstas no Decreto nº 4.032/01, e sobre remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais (pró-labore).

Ademais, informa que as bases de cálculo das contribuições apuradas correspondem a 20% sobre o valor dos pagamentos efetuados aos Transportadores Rodoviários Autônomos (discriminados nos conhecimentos de cargas) e sobre os pagamentos efetuados a Contribuintes Individuais sócios da empresa e Contador, lançados no Livro Caixa no período de 07/2007 a 12/2007.

Ainda, assenta que as contribuições objeto do lançamento e os consectários legais aplicados decorreram da análise das informações contidas nos Conhecimentos de Transporte e a pagamentos a contribuintes individuais que prestaram serviços à Autuada, não declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP).

No tocante à multa aplicada, em virtude da superveniência da Lei nº 11.941/09, derivada da Medida Provisória nº 449/08, e em observância ao quanto vazado no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN), após proceder à comparação das potenciais legislações aplicáveis (Demonstrativo de Multa Aplicada, fls. 627), concluiu a Autoridade Fiscal que para as competências de 07/2007 a 11/2008 revelou-se mais benéfica a legislação atual, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Demais do exposto, restou registrado que, em virtude da verificação, em tese, da prática do crime de sonegação de contribuição previdenciária, consoante art. 337-A, I e II, do Código Penal, foi confeccionada a competente Representação Fiscal para Fins Penais.

Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 4.286), a empresa impugnou o lançamento, por meio do instrumento de fls. 4.254/4.278, acompanhados dos documentos de fls. 4.279/4.284 (procuração, cópia dos documentos societários da Impugnante e cópia dos documentos do patrono), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

1. O lançamento tributário incorreu em inafastável ilegalidade, na medida em que **i)** considerou como base de cálculo o valor bruto do frete pago aos transportadores autônomos; **ii)** o contador possui pessoa jurídica constituída; **iii)** os pagamentos de pró-labore aos sócios, em verdade, foram distribuídos a título de lucros e dividendos.
2. Ademais, articula por violação aos princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade, da propriedade privada e da livre iniciativa.
3. Desenvolve cada um dos temas/princípios suscitados acostando, inclusive, doutrina, exercício no qual assevera que ao majorar indevidamente a base quantitativa da contribuição previdenciária sobre a remuneração do transportador autônomo rodoviário, o Poder Arrecadatário viola a limitação constitucional do

não-confisco, pois o excesso redundaria, inevitavelmente, em transferência patrimonial exagerada para os cofres da Fazenda Nacional, restando vulnerado, inclusive, o direito de propriedade garantido no art. 5º, XXII da Magna Carta.

4. Em conclusão, ausente o substrato econômico para a imposição tributária em questão, resta desatendido o princípio da capacidade econômica do contribuinte e vulnerado o princípio do não-confisco bem como o princípio da razoabilidade.
5. Discorre sobre o arcabouço normativo atinente às contribuições previdenciárias e, em especial, daquela debatida nos autos para, no cerne, contestar a alteração, introduzida pela Decreto nº 4.032/01, no art. 201, § 4º do Decreto 3.048/99 o que teria acarretado elevação do valor do tributo devido pelo transportador rodoviário autônomo, sem lei que tenha estabelecido tal majoração (art. 150, I, da CF).
6. Adicionalmente, articula pela vulneração do art. 97, IV, do CTN.
7. Lado outro, delineando a conceituação do termo “remuneração”, conclui, com amparo em doutrina, devendo, pois, serem excluídos da base de cálculo da contribuição em tela os valores referentes a gastos do trabalhador no exercício de sua atividade (frete, gasolina etc.).
8. Diante do exposto, tendo em vista o não atendimento do objetado lançamento ao quanto expendido, clama pela nulidade daquele.
9. No mesmo sentido, articula pela insubsistência do lançamento efetuado nos parâmetros descritos na IN RFB nº 971/09, visto que foram utilizados os conhecimentos de transporte para aferição da base de cálculo das contribuições, com base no valor bruto do frete, não tendo sido confrontados os recibos de pagamento dos transportadores autônomos.
10. Ainda, sustenta que o AI em tela aplicou indiscriminadamente a alíquota de 20% sobre o valor do frete, sem considerar pagamentos efetuados a transportadores autônomos cooperados, cuja alíquota seria de 15% (art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.
11. No tocante à multa imposta, no percentual de 75%, articula que tal não condiz com a conduta assumida pela Impugnante, o que evidencia, de modo incontestado, a hipótese de atipicidade infracional.
12. Deduzindo arrazoado acerca do tema e da respectiva finalidade da multa, sustentando que a Defendente recolheu rigorosamente todos os tributos devidos, conclui pela inexistência de infração de qualquer espécie e, por conseguinte, de punição.
13. Assim, sustentando que a verdadeira razão da aplicação de punibilidade aos contribuintes deveria estar calcada na vontade deliberada de infringir norma positiva, no intuito de alcançar algum benefício próprio, não sendo o caso dos autos, resta evidenciada a atipicidade da conduta da Insurgente.
14. Aduz, em reforço, que a aplicabilidade da pena administrativa deve ser orientada pelos princípios que regem a aplicabilidade da lei penal, dentre os quais destaca o princípio da dosimetria da pena.
15. Sustenta, por fim, que as penas administrativas mais graves devem ser atribuídas apenas nas hipóteses em que o infrator tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Colaciona doutrina.

16. Em conclusão, deve a multa ser retirada do contestado crédito tributário ou, alternativamente, readequada aos fatos concretos e reclassificada como multa de natureza moratória.
17. De outra margem, sustenta não haver suporte normativo para a Representação Fiscal para Fins Penais em virtude de mero inadimplemento das contribuições lançadas.
18. O fato considerado criminoso pela Fiscalização, na verdade, encontra-se desprovido das elementares características necessárias à plena configuração de qualquer tipo penal, razão por que requer o afastamento de eventual representação.
19. De todo o articulado, requer seja anulado o debatido AI, afastando-se os valores glosados a título de contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os valores que não refletem a remuneração efetivamente paga aos contribuintes individuais, transportadores rodoviários autônomos.
20. Ainda, requer a comprovação dos fatos narrados mediante prova documental e especialmente a realização de perícia contábil, relativa aos lançamentos efetuados no livro caixa de junho de 2007; ao valor dos custos dos pedágios e combustível, além dos recibos de pagamentos aos transportadores rodoviários autônomos, com base no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 4290 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal incidente sobre as remunerações dos contribuintes individuais a seu serviço - transportadores rodoviários autônomos.

TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. BASE DE CÁLCULO.

A remuneração (salário de contribuição) 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 1974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

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

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Consiste em ato vinculado para a Autoridade Fiscal, toda vez que se depare com a ocorrência teórica de conduta tipificada como crime, a formalização da competente representação a fim de noticiar o fato às autoridades competentes - Ministério Público Federal. No entanto, o respectivo encaminhamento somente será possibilitado após

decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

O art. 18 do Decreto nº 70.235/72 faculta à Autoridade Julgadora a realização de perícia ou de diligência de ofício ou a pedido do Manifestante, bem como sua recusa, quando entendê-la prescindível.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 4306 e ss), reiterando os argumentos trazidos em sua impugnação e, requerendo, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Nulidade da decisão recorrida.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da decisão de piso, sob a alegação de que a DRJ teria analisado o caso de forma genérica, sem a análise individual e sem a abordagem das circunstâncias fáticas que ensejaram a autuação e a apresentação de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, entendo que a decisão de piso enfrentou a argumentação tecida pelo recorrente, em sua defesa, deixando consignado, inclusive, não ter o sujeito passivo se desincumbido de seu ônus probatório.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo sujeito passivo.

2.2. Produção de Prova Pericial.

O sujeito passivo ainda requer a realização de perícia técnica contábil, relativa aos lançamentos efetuados no livro caixa de junho de 2007, bem como ao valor do custo dos pedágios e combustível, além dos recibos de pagamentos aos transportadores rodoviários autônomos com base no artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Aqui também entendo que agiu acertadamente a decisão recorrida, ao rejeitar o pedido de produção de prova pericial ou conversão do julgamento em diligência, eis que não há matéria de complexidade que demande a sua realização. A propósito, a perícia tem por finalidade elucidar questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, mormente quando a análise da prova apresentada demande conhecimento técnico especializado, fora do campo de conhecimento da autoridade julgadora, não sendo essa a hipótese dos autos.

Ademais, entendo que os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou a conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

Por fim, destaco que o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal.

Ante o exposto, rejeito o pedido de produção de prova pericial ou conversão do julgamento em diligência.

3. Representação Fiscal para Fins Penais.

O sujeito passivo alega que a representação fiscal para fins penais não teria suporte normativo, na medida em que o mero inadimplemento das contribuições não configuraria a tipicidade do delito para fins de representação criminal junto ao Ministério Público.

A esse respeito, cabe esclarecer que sempre que constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, o auditor fiscal deve formalizar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

A propósito, já está sumulado o entendimento segundo o qual este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

De toda sorte, a representação fiscal para fins penais permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa, quando, então,

poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para efetuar seu juízo acerca dos fatos, bem como, conseqüentemente, sobre a conveniência ou não da instauração da persecução penal.

4. Mérito.

Conforme narrado, o presente AI foi lavrado para lançar contribuições devidas à Previdência Social, relativas às remunerações pagas pela empresa pela prestação de serviço de transportador de cargas, previstas no Decreto nº 4.032/01, e sobre remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais (pró-labore).

A fiscalização informa que as bases de cálculo das contribuições apuradas correspondem a 20% sobre o valor dos pagamentos efetuados aos Transportadores Rodoviários Autônomos (discriminados nos conhecimentos de cargas) e sobre os pagamentos efetuados a Contribuintes Individuais sócios da empresa e Contador, lançados no Livro Caixa no período de 07/2007 a 12/2007.

Informa, ainda, que as contribuições objeto do lançamento e os consectários legais aplicados decorreram da análise das informações contidas nos Conhecimentos de Transporte e a pagamentos a contribuintes individuais que prestaram serviços à Autuada, não declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP).

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 4306 e ss), o sujeito passivo reiterou os argumentos trazidos em sua impugnação, sintetizados a seguir:

- (i) A base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo da empresa deve incidir sobre o valor da remuneração paga, de forma efetiva, ao transportador autônomo, descontados os custos com frete, gasolina etc, não sendo possível abarcar o valor bruto da Nota Fiscal/Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga, sob pena de violação ao princípio da legalidade;
- (ii) Nulidade do lançamento efetuado, em razão de ter utilizado base de cálculo estabelecida por ato infralegal, diversa da previsão do art. 22, III, da Lei nº 8.212/01;
- (iii) O percentual previsto na IN RFB 971 deve recair sobre o valor da contraprestação do trabalho realizado, assim entendida a remuneração efetivamente paga ao transportador autônomo, sob pena de extravasar os contornos estabelecidos pelo seu fundamento de validade, a lei;
- (iv) O auto de infração aplicou indiscriminadamente a alíquota de 20% sobre o valor do frete, sem considerar os pagamentos efetuados a transportadores autônomos cooperados, cuja alíquota descrita no artigo 22, IV, da Lei 8.212/01, que é de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;
- (v) Há muito a Recorrente vem recolhendo, por exigência do Fisco Federal, a contribuição previdenciária calculada sobre valores que efetivamente superam a remuneração paga/recebida pelo transportador autônomo rodoviário, incidindo sobre o valor bruto do frete, em violação direto aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, conforme arts. 145, § 1º e 150, IV, ambos da CF/88;
- (vi) Ausente o substrato econômico para a imposição tributária em questão, não há como atender ao disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que requer a graduação tributária segundo a capacidade econômica do contribuinte, verificando-se, como corolário, também a ofensa ao disposto no inciso IV do art. 150 (vedação ao confisco), no inciso XXII do art. 5º e no art. 170, bem como ao Princípio da Razoabilidade (art. 5º, LIV), todos da Carta de 1988;

- (vii) A imposição das multas nos patamares previstos na autuação - 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento - não condiz com a conduta assumida pela Recorrente, o que evidencia, de modo incontestado, a hipótese de atipicidade infracional;
- (viii) Desta forma, deve ser afastada a aplicação de qualquer espécie de punição à Recorrente, já que a mesma não desrespeitou comando legal algum, mas, ao revés, recolheu rigorosamente todos os tributos devidos, apurados com amparo em entendimento jurídico (legal, doutrinário e jurisprudencial), que lhe autoriza tributar tão somente aquelas receitas consideradas verdadeiramente como "próprias", excluindo da base impositiva aqueles ingressos que comprovadamente restaram repassados a terceiros em razão das operações de agenciamento de frete realizadas;
- (ix) Caso mantida a exigência fiscal e não excluída a penalidade, o que se admite apenas por cautela, deve a mesma ser readequada aos fatos concretos, reclassificando a multa aplicada para a de natureza moratória.

Ao que se passa a analisar.

4.1. Da Contribuição Social prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91 – Transportador Autônomo.

Em relação ao lançamento em questão, aduz o recorrente que a base de cálculo somente pode ser disciplinada por lei, e não pelo Decreto nº 3.048/99 ou a Portaria MPAS 1.135/01, ofendendo o princípio da legalidade disposto no art. 150, I, da Constituição Federal.

Em outras palavras, o recorrente entende que a fixação da base de cálculo da contribuição previdenciária por meio de decreto ou portaria, ofenderia o princípio da legalidade inserto no art. 97, IV, do CTN.

Afirma, pois, que o percentual aplicável ao caso vertente (20%), que teria por fundamento jurídico a alteração introduzida pelo Decreto nº 4.032/01 ou, ainda, as previsões da Portaria MPAS nº 1.135/01, todos atos infralegais, teria resultado para o contribuinte em verdadeira majoração de tributo, e, por consequência, vulnerado o princípio da legalidade conforme estabelecido no art. 150, I, da CF e no art. 97 do CTN.

Em suma, o contribuinte entende que a edição de norma regulamentar não pode agregar novo componente à lei, sob pena de cometer vício de inconstitucionalidade formal.

A decisão recorrida assentou o entendimento segundo o qual, no caso concreto, o normativo inquinado de inconstitucionalidade pelo sujeito passivo continuaria válido, de modo que não poderia a Autoridade Julgadora se abster de cumpri-lo e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, em qualquer dos casos, e de invadir seara alheia, na segunda hipótese.

A esse respeito, entendo que assiste razão ao recorrente.

Isso porque, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.381.261, com Repercussão Geral (Tema 1.223), o Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou sua jurisprudência sobre a inconstitucionalidade de normas que alteraram a base de cálculo da contribuição previdenciária devida sobre a remuneração de trabalhadores autônomos em fretes, carretos e transporte de passageiros.

A tese de repercussão geral fixada foi a seguinte:

São inconstitucionais o Decreto nº 3.048/99 e a Portaria MPAS nº 1.135/01 no que alteraram a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ou creditada a transportadores autônomos, devendo o reconhecimento da inconstitucionalidade observar os princípios da congruência e da devolutividade.

Conforme bem elucidado no voto do Conselheiro Eduardo Newman, no Acórdão nº 2401-010.941, julgado no âmbito desta Turma, no julgamento acima lembrado, é possível extrair as seguintes conclusões acerca do entendimento emanado pelo Supremo Tribunal Federal:

- (i) Definiu ser inconstitucional a definição da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas em face de serviços prestados por transportadores rodoviários autônomos estatuída em ato infralegal, por conta da norma então veiculada no Decreto nº. 3.048, de 1999 (de fato, tal disciplina constava da norma então vigente veiculada no §4º do artigo 201 do Decreto nº. 3.048, de 1999);
- (ii) Estabeleceu que a base de cálculo das contribuições previdenciárias em comento residiria na efetiva remuneração auferida pelo transportador rodoviário autônomo;
- (iii) Permitiu que, havendo omissão nos documentos competentes da remuneração auferida pelo transportador rodoviário autônomo, a base de cálculo das contribuições previdenciárias fosse apurada por arbitramento;
- (iv) Frisou o fato de que a discussão travada não abarcou qualquer debate acerca dos casos sujeitos ao § 15 do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 13.202/15.

Relevante destacar que, em decorrência de a autuação ter se pautado diretamente em parâmetro infralegal estatuído para se definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos afetos a título de serviços de frete prestados por transportadores rodoviários autônomos, não é possível se entender que a autuação decorreu de haver omissão, nos documentos competentes, das remunerações auferidas por tais profissionais.

Logo, descabido cogitar-se da manutenção da autuação por conta de o Supremo Tribunal Federal ressaltar que a remuneração dos profissionais rodoviários autônomos poderia ser arbitrada para fins de autuação (tal arbitramento somente seria cabível caso os documentos afetos ao frete fossem omissos em relação à remuneração dos transportadores rodoviários pessoa física, situação não relatada nos presentes autos).

Dessa forma, sendo indubitoso que, para parte do período autuado, a fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações auferidas por transportadores autônomos com base na permissão então veiculada no § 4º do artigo 225 do Decreto nº. 3.048, de 1999, é patente a improcedência parcial da autuação em face do entendimento prestigiado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 1.381.261 (Tema 1.223).

4.2. Cooperativas.

O sujeito passivo também alega que a fiscalização teria aplicado indiscriminadamente a alíquota de 20% sobre o valor do frete, sem considerar os pagamentos efetuados a transportadores autônomos cooperados, cuja alíquota descrita no artigo 22, IV, da Lei 8.212/01, que é de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

A esse respeito, registro que o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 595.838, acerca da contribuição previdenciária

prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, para o qual firmou a Tese de Repercussão Geral nº 166:

É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Assim, há decisão definitiva do STF, submetida à sistemática da repercussão geral, no sentido de ser inconstitucional o fato gerador incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212, de 1991).

Contudo, cabe esclarecer que a decisão do STF não impacta no presente lançamento, eis que, conforme bem destacado pela decisão recorrida, não consta nos autos qualquer indício ou comprovação capaz de sustentar a hipótese ventilada, no sentido de que teria havido a prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, de modo que, a argumentação carente de suporte fático, não se revela capaz de modificar o lançamento em epígrafe.

Dessa forma, entendo que não assiste razão ao recorrente.

4.3. Remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais (pró-labore).

Em relação às remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais (pró-labore), o sujeito passivo contesta genericamente o lançamento, sem apresentar qualquer comprovação acerca de suas alegações, alegando que foram lançados de forma equivocada pagamentos realizados a contador que possui uma pessoa jurídica, bem como os pagamentos de pró-labore aos sócios a título de lucros e dividendos.

Aqui oportuno frisar que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, de modo que simples alegações, desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Dessa forma, entendo que não assiste razão ao recorrente.

4.3. Da Multa Aplicada.

O recorrente requer o afastamento da multa no percentual de 75%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), por entender que não houve dolo/fraude no caso em tela. Ademais, afirma que o patamar elevado não se justifica, sob pena de confiscatoriedade.

Pois bem. Conforme exaustivamente tratado no tópico anterior, houve a manutenção da obrigação principal, não havendo que se falar em prejudicialidade na aplicação da multa de ofício.

Ademais, cabe pontuar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

No caso dos autos, a multa de ofício aplicada pela fiscalização pune precisamente os atos que, muito embora não tenham sido praticados dolosamente pelo contribuinte, ainda assim, tipificam infrações cuja responsabilidade é de natureza objetiva e encontram-se definidas nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

E, ainda, não há previsão legal que autorize a conversão da multa de ofício em multa de mora, tal como requerido pelo sujeito passivo.

Sobre a alegação de confisco, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72.

Feito os esclarecimentos acima, entendo que assiste parcial razão ao sujeito passivo, em sua insurgência quanto à multa aplicada, eis que a metodologia utilizada pela fiscalização para comparar a multa mais benéfica foi equivocada, estando pautada em critério que não mais encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho.

A esse respeito, levando em consideração o **entendimento recente** que tem prevalecido na jurisprudência deste Conselho, apenas faço um pequeno reparo na decisão de piso, determinando, por força do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Tem-se, pois, relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, passou a acolher a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento da inaplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941/09.

Nesse sentido, após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide.

Vejam os que consta na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016 - o item o item 1.26,”c”:

1.2.6. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das

contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

*Data da inclusão: 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a

escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça -

STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN (“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”).

Recentemente, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Embora inexistir decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste

Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Para além do exposto, conforme voto proferido no Acórdão nº 9202-009.753, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de Relatoria da Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, embora a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, não tenha sido expressamente tratada no Parecer SEI 11315/2020, como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, é de rigor que, em obediência ao disposto no art. 106, II, "c", do CTN, haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Dessa forma, os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei nº 11.941/09.

E, ainda, os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei.

Ante o exposto, no presente caso, faz-se necessário determinar a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Dessa forma, consolidando o raciocínio esposado, entendo que, no caso dos autos, faz-se necessário determinar, por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de que: (i) sejam excluídos do lançamento os valores relativos aos transportadores rodoviários autônomos; (ii) seja aplicada a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, se mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 16 do Acórdão n.º 2401-011.173 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11040.720198/2011-52