



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.732518/2014-93
ACÓRDÃO	2202-011.496 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSEICH ASSESSORIA E TRANSPORTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA COM FUNDAMENTO DIVERSO DA MULTA AGRAVADA PELA NÃO ENTREGA DE DOCUMENTAÇÃO APÓS INTIMAÇÃO. VÍCIO MATERIAL.

É nulo o lançamento de penalidade quando há discrepância entre a fundamentação legal contida no relato fiscal e a imputada no auto de infração no tocante ao lançamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória. A aplicação do artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, autoriza o lançamento de penalidade em patamares fixados em seus incisos, hipótese diversa da multa qualificada prevista no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

CONTRIBUIÇÃO, A CARGO DA EMPRESA, INCIDENTE SOBRE 15% DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESENVOLVIDOS POR COOPERATIVAS. TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das matérias que foram objeto de

desistência para transação e argumentos de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, acolher a preliminar de nulidade com relação à capitulação da multa agravada e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que deram ensejo à lide, transcrevo abaixo o relatório do acórdão recorrido:

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

AI DEBCAD n.º 51.055.058-4, no montante de R\$ 183.267,56 (cento e oitenta e três mil e duzentos e sessenta e sete reais e cinquenta e seis centavos), consolidado em 04/12/2014, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa incidentes sobre o serviço prestado por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho de transportadores autônomos, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2010 a 12/2011;

AI DEBCAD n.º 51.055.059-2, no montante de R\$ 1.936.538,51 (um milhão e novecentos e trinta e seis mil e quinhentos e trinta e oito reais e cinquenta e um centavos), consolidado em 04/12/2014, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados contribuintes individuais na categoria de autônomos, não declaradas em GFIP (Guia de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2010 a 08/2011;

AI DEBCAD n.º 51.055.060-6, no montante de R\$ 242.067,30 (duzentos e quarenta e dois mil e sessenta e sete reais e trinta centavos), consolidado em 04/12/2014, referente a contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2010 a 08/2011;

O Relatório do Procedimento Fiscal, de fls. 43 a 52, em suma, traz as seguintes informações:

Que a fiscalização trata a cerca da constituição dos créditos pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias e os esclarecimentos necessários, na realização do procedimento de auditoria, em sujeito passivo tomador de serviços de transportadores autônomos contribuintes individuais e de cooperativas de transportes e transportadores, contratados a partir da análise da escrituração contábil, e dos contratos de prestação de serviços.

Que o fato gerador das obrigações previdenciárias tem por origem as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados Contribuintes Individuais na categoria de Autônomos, Transportador Autônomo Rodoviário e a Pagamentos efetuados a Cooperativa de Trabalho de Transportadores Autônomos de Cargas.

Os elementos que serviram de base para a apuração do crédito foram as listagens de afretamento de contribuintes individuais transportadores autônomos de cargas, apresentada em meio digital pela empresa e listagens de pagamento a empresas cooperativas de transportadores autônomos período de 01/2010 a 31/12/2011, Contabilidade enviada ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no período de 01/2010 a 31/08/2011 conforme requisição de cópia de escrituração contábil digital número 8cb90cfc-5e57-4de4-b8c5-954026288811, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Sociais - GFIPs, constantes no sistema GFIPWEB, Notas de Afretamentos por amostragens, lançamentos contábeis de pagamento a cooperativa de transportadores autônomos e notas fiscais de cooperativa de trabalho, instrumentos particulares de arrendamento de equipamentos.

Que no período da constituição de crédito de 01/2010 a 31/12/2011, conforme verificou-se nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIPs entregues e exportadas para o sistema GFIPWEB antes do início do procedimento fiscal, houve a informação inexata pelo contribuinte de: valores pagos a contribuintes individuais transportadores autônomos de cargas, valores pagos a cooperativa de transportadores autônomos, deixando o contribuinte de informar o total das contribuições devidas.

“Levantamentos FR - Diferenças de base de cálculo de frete confronto da folha de pagamento (listagem de afretamentos emitidos por proprietário pessoa física anexo I) com a escrituração, parcelas integrantes da remuneração que não foram consideradas na base de cálculo oferecida à tributação pelo sujeito passivo em GFIP, examinando carta de fretes documentos de suporte dessas parcelas, por amostragem em anexo.

Apuramos o levantamento do valor da despesa bruta com fretes (frete mais combustível e lubrificantes) pagos a pessoas físicas desembolsada e considerada pela empresa da seguinte forma: "despesa de frete" constante da listagem de afretamento, disponibilizada pela empresa, lançada na conta contábil de despesa geral 3.1.01.01.011.0039 - Frete Carreteiro e após classificada como despesa específica de frete a pessoa física transferida para conta de despesa 3.1.01.01.011.0155 - CARRETEIROS -P.FÍSICA, sendo que no período de 01/2010 a 11/2010 a empresa declarou na GFIP e recolheu sobre o valor do saldo do frete, deduzindo o adiantamento da "despesa com combustível e lubrificantes" constante da listagem de afretamento, com transportadores autônomos no período do levantamento e lançados na contabilidade relativo as ordens de combustível como adiantamento de combustível na conta de despesa 3.1.01.01.011.004 - Combustível e Lubrificantes, portanto neste período a empresa não incluiu na base de cálculo do frete bruto os adiantamentos para os transportadores autônomos quando do afretamento conforme acima e própria informação da empresa abaixo. Foram também observados lançamentos a maior na conta a débito Frete Carreteiro e crédito de Carreteiros a pagar, que foram estornados pelo montante.

O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário(inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo e do operador de máquinas, bem como do cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos, conforme estabelecido no § 4 o do art. 201 do RPS, corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento.

Levantamentos BF - (Frete Bancos) - Identificamos na escrituração contábil pagamentos ou créditos relativos a serviços de fretes e transporte rodoviário para os quais remuneração correspondente não está discriminada em folha de pagamento, que não foram consideradas na base de cálculo oferecida à tributação pelo sujeito passivo declaradas em GFIP Lançamos o Valor bruto de pagamento de frete a transportador de cargas conforme consta nos históricos desses lançamentos contábeis na conta 3.1.01.01.011.0039 - FRETE CARRETEIRO -despesa com fretes, sem identificação dos transportadores pessoas físicas, constando apenas nº histórico "...vir referente Frete e número afretamento de pagamentos a

bancos diversos ..." que conforme esclarecimento do contribuinte por escrito ao Termo de Intimação nº 003 o pagamento é feito em nome do proprietário do veículo, que por vezes está alienado ou arrendado, no lançamento contábil apenas o nome dos bancos que eram credores desses.

O contribuinte foi intimado conforme Termo de Intimação nº 004 na identificação desses transportadores, sendo informado que não possui nº cadastro a identificação, portanto efetuamos o levantamento no período de 01/2010 a 08/2011 com base em sua contabilidade enviada ao SPED, através do levantamento pelo filtro nos históricos dos lançamentos contábeis dos pagamentos efetuados a bancos pelos serviço de frete, dentro da conta FRETE CARRETEIRO Discriminados na planilha Anexo II. Aplicada alíquota de contribuição para a previdência social e de terceiros, devidas pela empresa, sobre base de cálculo de 20% do valor bruto.

Levantamento LF - (Leasing Frete) - Identificamos na escrituração contábil pagamentos ou créditos relativos a serviços de fretes e transporte rodoviário para os quais remuneração correspondente não está discriminada em folha de pagamento, que não foram consideradas na base de cálculo oferecida à tributação pelo sujeito passivo declaradas em GFIP. Lançamos neste levantamento o Valor bruto de pagamento de frete a transportador de cargas conforme consta nos históricos desses lançamentos contábeis na conta 3.1.01.01.011.0039 -FRETE CARRETEIRO - despesa com fretes, sem identificação dos transportadores pessoas físicas, constando apenas no histórico desses lançamentos contábeis apenas "..Vir. referente Frete número afretamento de pagamento a bancos diversos LEASING..." que conforme esclarecimento do contribuinte por escrito ao Termo de Intimação nº 003 o pagamento é feito em nome do proprietário do veículo, que por vezes está alienado ou arrendado apenas o nome dos leasing de bancos que eram credores desses. O contribuinte foi intimado conforme Termo de Intimação nº 004 na identificação desses transportadores, sendo informado que não possui no cadastro a identificação, portanto efetuamos o levantamento no período de 01/2010 a 08/2011 com base em sua contabilidade enviada ao SPED, através do levantamento pelo filtro nos históricos dos lançamentos contábeis dos pagamentos efetuados leasing a bancos pelos serviço de frete, dentro da conta FRETE CARRETEIRO.

Discriminados na planilha Anexo III.

Aplicada alíquota de contribuição para a previdência social e de terceiros, devidas pela empresa, sobre base de cálculo de 20% do valor bruto.

Levantamento FT - Frete Carreteiro Transeich Assessoria Identificamos na escrituração contábil pagamentos ou créditos relativos a serviços de fretes e transporte rodoviário para os quais remuneração correspondente não está discriminada em folha de pagamento, que não foram consideradas na

base de cálculo oferecida à tributação pelo sujeito passivo declaradas em GFIP . Lançamos neste levantamento o Valor bruto de pagamento de frete a transportador de cargas para a própria empresa tomadora conforme consta nos históricos desses lançamentos contábeis na conta 3.1.01.01.011.0039 - FRETE CARRETEIRO - despesa com fretes, sem identificação dos transportadores pessoas físicas, constando apenas no histórico "...Vir. referente Frete e número do afretamento de pagamentos efetuados a Transeich Assessoria de Transporte LTDA pelos serviços de fretes..." que conforme esclarecimento do contribuinte por escrito ao Termo de Intimação nº 003 "...o pagamento é feito em nome do proprietário do veículo, que por vezes está alienado ou arrendado, sendo este arrendamento também em nome da própria empresa que arrenda equipamentos para inserir as placas no seu permiso, visto trabalhar com transporte para o Mercosul, por exigência da ANTT..." Da Análise dos contratos de arrendamento e locação:

Procedemos análise dos instrumentos particulares de arrendamento/locação, por amostragens, conforme cópias anexas, verificamos a qualidade de arrendante/locador pessoas físicas, proprietárias e CPF: , arrendatária/locatária Transeich Assessoria e Transporte que efetua pagamentos do arrendamento e locação em percentual sobre fretes realizados, sem declarar esses pagamentos a transportador em GFIP e os fretes aparecem nos lançamentos contábeis como Vir referente a frete, nº afretamento, a própria Transeich Assessoria e Transportes.

O contribuinte foi intimado conforme Termo de Intimação nº 004 na identificação desses transportadores, sendo informado que não possui nº cadastro a identificação, portanto efetuamos o levantamento no período de 01/2010 a 08/2011 com base em sua contabilidade enviada ao SPED, através do levantamento pelo filtro nos históricos dos lançamentos contábeis dos pagamentos a Transeich Assessoria e Transporte Ltda, dentro da conta FRETE CARRETEIRO. Discriminados na planilha Anexo IV. Aplicada alíquota de contribuição para a previdência social e de terceiros, devidas pela empresa, sobre base de cálculo de 20% do valor bruto.

Levantamento CO - Valor bruto pago a cooperativa de transportadores:

Valor bruto dos fretes prestados por cooperativa de trabalho na atividade de transporte rodoviário de carga relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperados para cálculo da base de cálculo de 20% para contribuição da empresa para previdência social de quinze por cento com base nas listagens de afretamentos emitidos por proprietário pessoa jurídica - pagamentos de fretes a cooperativas de transportadores pessoas jurídicas, disponibilizada pela empresa em arquivo excel, período de 01/2010 a 12/2011 anexo V(lançadas na contabilidade a

débito na conta contábil de despesa geral 3.1.01.01.011.0039 - Frete Carreteiro - com histórico dos lançamentos contábeis filtro pagamentos a cooperativas de transportadores).

Constituição do crédito da OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

Foi agravada a multa de ofício em 50% em substituição Auto de Infração, CFL 23, A empresa deixou de apresentar/enviar escrituração digital ao SPED - Sistema Público de Escrituração Digital relativo ao período de 09/2011 a 12/2011, apesar de ter sido Intimado para apresentar período de 01/01/2010 a 31/12/2011, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 001 com ciência em 11/04/2014.

De acordo com o art. 57, da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei no 12.766, de 27 de dezembro de 2012, o sujeito passivo que deixar de apresentar, nos prazos fixados, declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16, da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões, será intimado para apresentá-los.”

Informa ainda o Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais. (fls. 1106-1111)

Após a oposição de impugnação, sobreveio o acórdão nº 01-32.105 - 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 1105-1122), que entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

VERDADE MATERIAL E TIPICIDADE.

A busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização no sentido de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos. O lançamento de acordo com as normas vigentes e regentes do tributo exigido atende integralmente o requisito da tipicidade da tributação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

FRETE. TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. BASE DE CÁLCULO.

Diversamente dos demais segurados contribuintes individuais, os segurados transportadores autônomos, pessoas físicas sem vínculos empregatícios, que

realizam serviços de frete, têm suas contribuições sociais calculadas de forma diferenciada, de sorte a excluir parte expressiva (80%) do valor bruto recebido pelos seus serviços como custos não passíveis de tributação, não se admitindo, assim, qualquer dedução para fins de obtenção da referida base de cálculo.

ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA.

Cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que dêem a elas força probante.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. CABIMENTO.

Ocorrendo negativa de apresentação de documentos no formato de arquivos digitais conforme previsto pela legislação vigente, resta caracterizada hipótese que determina a agravamento da multa em 50%.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRAZO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 25/06/2015 (fl. 1132), a parte Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 22/07/2015 (fls. 1146-1202), em que alega:

- Nulidade do lançamento por ser necessária a busca pela verdade material pois, a despeito de não ter sido entregue documentação em meio digital, os documentos contábeis foram apresentados em substituição ao SPED e sequer foram apreciados;
- Erro de capitulação legal no tocante à imputação do agravamento da multa, eis que foi utilizado como fundamento o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, mas o cálculo foi realizado de maneira diversa, com fulcro no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996;

- Inconstitucionalidade da base de cálculo estipulada pelo artigo 201, § 4º, do Decreto nº 3.048, de 1999;
- Incorreção da base de cálculo no tocante ao Levantamento FR – Diferenças de base de cálculo de frete, que deveria recair sobre o rendimento do transportador e não sobre o valor bruto do frete, conforme entendimento adotado pelos TRFs;
- Incorreção da base de cálculo do levantamento BF – Frete Bancos e LF – Leasing Frete, dado que tratam de pagamentos realizados a pessoas jurídicas e estariam contidos nas planilhas dos Anexo II e III, listados no Recurso Voluntário;
- Incorreção da base de cálculo no levantamento FT – Frete Carreteiro, eis que se deram com base na soma do valor bruto do frete e do valor de arrendamento ou locação dos veículos, pois por questões regulatórias é pago o importe de 1% sobre o valor total bruto do frete a este título, parcela que não se confunde com a remuneração pelo transporte;
- Inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre cooperativas de trabalho reconhecida pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015;
- Indevida aplicação da multa de ofício de 75%, que deveria se limitar a 20% pela aplicação do artigo 61, da Lei nº 9.430, de 1996;
- Indevida aplicação da multa agravada, dado que foram apresentados documentos e esclarecimentos com base no princípio da razoabilidade.

Após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou petição de desistência parcial para aderir a parcelamento em 30/10/2017 (fl. 1241), dos AI DEBCAD n.º 51.055.059-2, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados contribuintes individuais na categoria de autônomos, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2010 a 08/2011 e AI DEBCAD n.º 51.055.060-6, referente a contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2010 a 08/2011.

A lide remanesce apenas com relação ao DEBCAD 51.055.058-4, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social parte da empresa incidentes sobre o serviço prestado por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho de transportadores autônomos, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2010 a 12/2011.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas dele conheço apenas parcialmente.

Isso, pois houve desistência parcial com relação aos DEBCADs n.º 51.055.059-2 e 51.055.060-6, cujos argumentos não serão enfrentados pela renúncia ao contencioso administrativo.

Em verdade, quanto ao mérito, a Recorrente apenas apresenta um argumento relativo ao Levantamento CO sobre os valores brutos pagos à cooperativa de transportadores, qual seja sua inconstitucionalidade, nos termos do destaque abaixo:

(vii) Levantamento CO - Valor bruto pago a cooperativa de transportadores: tal contribuição se mostra claramente inconstitucional, uma vez que, dentre outros motivos, o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988 estabelece que as contribuições previdenciárias devem incidir sobre todo e qualquer pagamento efetuado a pessoas físicas em decorrência da prestação de trabalho, não havendo no texto constitucional a previsão para incidência de contribuição previdenciária sobre pagamento efetuado a pessoa jurídica (como é o caso da Cooperativa de Trabalho), conforme já reconhecido pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015 citado acima;

Embora a rigor a inconstitucionalidade não seja matéria passível de debate na via administrativa pelo óbice previsto na Súmula CARF nº 2, o argumento da Recorrente aqui diz respeito à aplicabilidade do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015, ponto que será enfrentado.

Ademais, como a Recorrente apresenta julgados que supostamente convalidam o seu pleito, destaco desde já que apenas posicionamentos vinculantes do Poder Judiciário e Súmulas Administrativas são de reprodução obrigatória nesta esfera de julgamento, razão pela qual estas referências serão tidas como reforço argumentativo da tese recursal.

Dessa feita, entendo por conhecer dos argumentos relativos à nulidade pela busca da verdade material e por vício de capitulação e, no mérito, sobre a aplicabilidade do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015, e sobre a indevida aplicação da multa de ofício e da multa agravada.

Nulidades

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

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

Como destacado, a Recorrente alega duas nulidades, quais sejam a necessidade da busca pela verdade material, que seria consubstanciada nos documentos contábeis apresentados alternativamente ao SPED e erro de capitulação da multa agravada.

Sobre o primeiro ponto, a DRJ ressaltou que houve extensa diligência para apurar os fatos subjacentes ao lançamento, sendo certo que a Recorrente não prestou todos os esclarecimentos necessários. Inclusive, conforme destaque abaixo, a própria Recorrente já defendia a inconstitucionalidade da cobrança de contribuições sobre cooperativas de trabalho, nos termos abaixo:

Convém destacar que a busca da verdade material pressupõe a observância, pelo sujeito passivo, do seu dever de colaboração para com a Fiscalização nº sentido

de lhe proporcionar condições de apurar a verdade dos fatos. E não obstante à empresa tenha sido intimada a prestar informações durante toda fiscalização, 03/2014 a 12/2014, esta não o fez na totalidade. Ora, não se pode dizer que não houve incessante busca da verdade material numa fiscalização que durou quase 9 meses, com emissão de um termo de início, fl 53, e 5(cinco) termos de intimação, fls 63 a 88, solicitando documentos e esclarecimentos.

Ademais a própria impugnação e as repostas aos termos de intimação confirmam que os lançamentos foram pautados no que ocorreu de fato, ou seja, omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária, especialmente em relação a condutores autônomos e cooperativas de transporte.

“Assim, por mais esse motivo mostra-se totalmente inexigível a contribuição previdenciária calculada sobre valores pagos pela Impugnante a cooperativa de trabalho, o que resulta na total procedência da presente demanda.” fl 1009

Assim, a despeito de ter sido apresentada documentação contábil, a tese de defesa da Recorrente é que esta não seria obrigada a recolher a contribuição lastreada no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, calculada à alíquota de 15%, de modo que não há recolhimento a ser aproveitado com lastro na verdade material, tornando inócua essa alegação recursal à luz da desistência parcial.

Sobre o erro de capitulação da conduta, a DRJ assim se manifestou:

Na sua impugnação, o contribuinte alega erro da capitulação legal na constituição do crédito de obrigação acessória, **porém os autos de infração, Debcads 51.055.058-4, 51.055.059-2 e 51.055.060-6, deste processo não são lançamentos de obrigação acessória, portanto improcedente a argumentação da impugnante.** Informa ainda o relatório fiscal que em substituição ao Auto de Infração de obrigação acessória, a multa de ofício foi agravada em 50%. O agravamento da multa será analisado em outro tópico neste voto

Cumprido destacar que a insurgência da Recorrente vai ao encontro do que afirma a DRJ, pois a fiscalização, ao lançar a multa de ofício agravada, a denominou no relatório fiscal de “Constituição do crédito da OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA” (fl. 50), ocasião em que imputou a seguinte conduta:

11. Constituição do crédito da OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

Foi agravada a multa de ofício em 50% em substituição Auto de Infração, CFL 23. A empresa deixou de apresentar/enviar escrituração digital ao SPED – Sistema

Público de Escrituração Digital relativo ao período de 09/2011 a 12/2011, apesar de ter sido intimada para apresentar período de 01/01/2010 a 31/12/2011, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 001 com ciência em 11/04/2014.

De acordo com o art. 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012, o sujeito passivo que deixar de apresentar, nos prazos fixados, declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões, será intimado para apresentá-los: (fls. 50-51)

Com esse comparativo, percebe-se que a DRJ não enfrentou adequadamente a tese da defesa, pois a questão aqui diz respeito à possibilidade de manutenção de uma multa constituída sob o nome “Obrigação Acessória”, como condição para agravar uma multa de ofício.

Primeiro, destaco que a natureza jurídica da obrigação tributária decorre da capitulação legal, sendo irrelevante para a sua qualificação características formais, conforme reza o artigo 4º, inciso I, do CTN. Embora o artigo 4º do CTN se aplique ao tributo propriamente dito, há uma extensão do seu escopo aos fatos geradores de obrigações tributárias em sentido amplo, aplicável às obrigações principais e acessórias, por força do artigo 113, § 3º, do CTN. Inclusive, é a denominação do próprio artigo 13 que fez com que a fiscalização incluísse a descrição dos motivos que levaram ao agravamento da em um capítulo separado sob e denominação de Obrigações Acessórias.

A questão reside, portanto, em aferir os artigos que norteiam o lançamento da penalidade dão substrato para a capitulação da conduta de não entrega de documentação digital exigida no curso do processo fiscalizatório.

Veja-se o que diz o artigo 57, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo auto arbitramento;

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

III - por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput .

§ 3º A multa prevista no inciso I será reduzida à metade, quando a declaração, demonstrativo ou escrituração digital for apresentado após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.”

Com isso, embora seja inquestionável que o nome atribuído à obrigação não altera seu enquadramento jurídico e que a imputação aqui diz respeito à não entrega de documentação no curso do procedimento fiscalizatório, a penalidade aplicável deveria ter sido computada com base em uma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 57, sendo que não é especificada em qual hipótese legal a conduta do contribuinte se enquadra.

Realmente, ao compulsar o referido artigo, não se encontra o fundamento jurídico para que se mantenha o lançamento da CFL 23, que diz respeito à própria não entrega da Escrituração Contábil Digital e não ao embaraço ao procedimento de fiscalização que justifica a imposição de multa agravada, que se encontra prevista no artigo 44, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tanto que isso é verdade que no auto de infração consta a capitulação prevista no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, que sequer é mencionada no relatório fiscal, vide trecho abaixo:

112,5% (75% + 50%)

75% - falta de pagamento, de declaração e nos de declaração inexata - Lei 9430/96, art. 44, inciso I:

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

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

Acréscimo de 50% - não atendimento de intimação - Lei 9430/96 - art. 44, parágrafo 2º:

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991 III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei;

Assim, embora neste caso houvesse a possibilidade de a fiscalização imputar tanto a multa pela não entrega da documentação solicitada como o agravamento da penalidade pela sua não apresentação, a situação se revelou descompassada dado que o relato fiscal imputa uma multa por obrigação acessória e o auto de infração qualifica uma agravante pelo não cumprimento de uma determinação no curso do processo fiscalizatório. São condutas diversas, que se reportam a penalidades capituladas em dispositivos legais distintos.

Com isso, resta evidente a nulidade da imposição da multa agravada por vício de capitulação, razão pela qual acolho parcialmente o pleito de nulidade para cancelar a sua aplicação, mantendo tão somente a multa de ofício sem agravantes.

Mérito

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015

A Recorrente alega que a matéria controvertida com relação ao lançamento Levantamento CO teria sido julgada inconstitucional, o que foi reconhecido pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015.

O fundamento legal no auto de infração com relação a esta rubrica pode ser evidenciado abaixo:

227 - CONTRIBUICAO DAS EMPRESAS EM GERAL RELATIVAMENTE A SERVICOS QUE LHE SAO PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMEDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO

227.01 - Competências : 01/2010 a 12/2010, 01/2011 a 12/2011 Lei n. 8.212 de 24.07.91, art. 22, IV (com a redação dada pela Lei n. 9.876 de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art.201, III (na redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99).

800 - PRAZO E OBRIGACAO DE RECOLHIMENTO - EMPRESAS EM GERAL

800.11 - Competências : 01/2010 a 12/2010, 01/2011 a 12/2011 Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 30, I (com a alteração da Lei n. 8.620, de 05.01.93, da Lei n. 9.876, de 26.11.99, da MP n. 351, de 22.01.07, convertida na Lei n. 11.488, de 25.06.07 e da MP n. 447, de 14.11.08, convertida na Lei n. 11.933, de 28.04.2009); Lei n. 8.620, de 05.01.93, art. 7., parágrafos 1. e 2.; Lei n. 10.666, de 08.05.03, art. 4., paragrafo 1., combinado com o art. 15; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 216, I, "b" e parágrafos 1. ao 6., com as alterações do Decreto n. 3.265, de 29.11.99. (fl. 9)

Como destaca a fiscalização, o lançamento desta rubrica se deu com base em 20% da remuneração bruta sobre os Fretes Carreiros destinados à Cooperativas de transporte, apurados à alíquota de 15%, nos termos abaixo:

10.5 Levantamento CO – Valor bruto pago a cooperativa de transportadores

Valor bruto dos fretes prestados por cooperativa de trabalho na atividade de transporte rodoviário de carga relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperados para cálculo da base de cálculo de 20% para contribuição da empresa para previdência social de quinze por cento com base nas listagens de afretamentos emitidos por proprietário pessoa jurídica - pagamentos de fretes a cooperativas de transportadores pessoas jurídicas, disponibilizada pela empresa em arquivo excel, período de 01/2010 a 12/2011 anexo V (lançadas na contabilidade a débito na conta contábil de despesa geral 3.1.01.01.011.0039 – Frete Carreteiro - com histórico dos lançamentos contábeis contendo filtro pagamentos a cooperativas de transportadores). (fl. 50)

Neste ensejo, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 25 de maio de 2015 dispõe o seguinte:

O Secretário da Receita Federal do Brasil, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838 - São Paulo, com repercussão geral

reconhecida, da **contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da mesma Lei**, recurso no qual, com base no art. 19, inciso IV e § 4º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não mais contestará e recorrerá, conforme Nota/PGFN/CASTF nº 174, de 2015,

Declara:

Art. 1º A alíquota da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa ou a pessoa física por intermédio de cooperativa de trabalho é de 20% (vinte por cento) sobre o salário de contribuição definido pelo inciso III ou sobre a remuneração apurada na forma prevista no § 11, ambos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Redação do artigo dada pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB Nº 1 DE 23/01/2017).

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, que instituiu contribuição adicional àquela prevista no **inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991**, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

Art. 3º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Importa destacar que a Recorrente tem razão ao se insurgir contra a contribuição a cargo da empresa incidente sobre 15% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, dado que, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 166, foi definida a seguinte tese:

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.

Neste caso, conforme decisão da própria corte, não houve modulação de efeitos, razão pela qual veio a ser firmado o Ato Declaratório Interpretativo retro mencionado.

Dessa forma, é evidente a procedência deste capítulo recursal.

Via reflexa, considerando que este DEBCAD é o único remanescente no contencioso, resta prejudicada a análise acerca da indevida aplicação da multa de ofício, eis que o crédito já terá sido cancelado, bem como da multa agravada, pelo motivo anterior e pela nulidade de sua capitulação.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das matérias que foram objeto de desistência para transação e argumentos de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, acolher a preliminar de nulidade com relação à capitulação da multa agravada e, no mérito, dar provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura