



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

Processo nº 11634.720327/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.769 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TRANSPORTADORA SOTRAN LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. SEST. SENAT. TOMADOR DOS SERVIÇOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Escapa à competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais avaliar, em face da legislação de hierarquia superior, a compatibilidade de decreto que prevê a responsabilidade das pessoas jurídicas tomadoras de serviços pelo recolhimento das contribuições devidas pelos transportadores autônomos ao Serviço Social do Transporte (Sest) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat).

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. REMUNERAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA.

A falta de inclusão pela empresa dos fatos geradores em folhas de pagamento e a existência de lançamentos contábeis que torna inviável a perfeita identificação dos valores de pagamentos efetuados a transportadores autônomos pessoas físicas, na condição de contribuintes individuais, autorizam a apuração indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LIMITE MÁXIMO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A observância do limite máximo do salário-de-contribuição em relação ao contribuinte individual no lançamento de ofício demanda a identificação da remuneração de cada segurado que presta serviço à empresa. A autoridade lançadora não ignorou as normas que tratam do limite máximo mensal do salário-de-contribuição do trabalhador, somente deixou de aplicá-las por total impossibilidade diante da deficiência dos documentos apresentados pelo sujeito passivo.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre: (i) a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e (ii) o somatório das penalidades calculadas com base na legislação vigente à época do fato gerador, isto é: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

LEI TRIBUTÁRIA. COMPATIBILIDADE COM O TEXTO CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária sob o argumento de existência de conflito em face dos preceitos estabelecidos na Carta Política de 1988.

(Súmula Carf nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. No mérito, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencidos a relatora e os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira, Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Ausente o conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interpostos em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS (DRJ/CGE), que julgou, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, julgar as impugnações improcedentes, mantendo os créditos lançados, conforme ementa do Acórdão nº 04-34.818 (fls. 7.305/7.324):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ARBITRAMENTO. APLICAÇÃO.

A existência de lançamentos contábeis realizados de forma genérica e agrupada, sem a perfeita identificação da natureza e titularidade das contas e dos respectivos beneficiários, bem como do total da remuneração paga, justifica a aplicação do arbitramento.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. LIMITE.

Para a aplicação do valor limite do salário de contribuição é necessário identificar e individualizar cada um dos segurados e/ou contribuintes individuais, bem como apurar perfeitamente o valor total da remuneração percebida, de maneira a confrontá-la com o referido limite.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Havendo norma vigente a definir a sujeição passiva e a responsabilidade pelo recolhimento, não há que se falar em ilegitimidade passiva.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

Nos casos de lançamento de ofício deve ser aplicada a penalidade de ofício, aplicando-se a multa de mora somente nos casos de recolhimento espontâneo.

MULTA MAIS BENÉFICA. ANÁLISE COMPARATIVA REALIZADA.

Aplica-se a lei nova quando esta impõe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração. Realizada a análise comparativa da penalidade prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, com a estabelecida no art. 44, I da Lei nº. 9.430/96, conclui-se que a primeira é mais benéfica ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Presente processo é composto pelos autos de infração (AI), referentes ao período de apuração 01/01/2007 a 31/12/2008, conforme se segue:

1. DEBCAD 37.289.490-9 (fls. 02/45): Consolidado em 18/06/2012, referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos, no valor de R\$ 2.233.532,38, incluídos juros de mora, multa de ofício e multa de mora;
2. DEBCAD 37.289.491-7 (fls. 46/81): Consolidado em 18/06/2012, referente às contribuições previdenciárias, parte de segurados – Contribuintes Individuais, incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos, no valor de R\$ 1.228.443,04, incluídos juros de mora, multa de ofício e multa de mora;
3. DEBCAD 37.289.492-5 (fls. 82/125): Consolidado em 18/06/2012, referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos – Terceiros (SEST e SENAT), incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos, no valor de R\$ 279.191,53, incluídos juros de mora, multa de ofício e multa de mora;
4. DEBCAD 37.352.132-4 (fls. 126/130): Consolidado em 18/06/2012, referente infração por descumprimento de obrigação acessória – CFL 68, incidente sobre as remunerações de prestadores de serviços – Transportadores Autônomos, no valor de R\$ 194.054,40.

O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo que deu origem aos Autos de Infração acima referidos encontra-se à fl. 134.

O Relatório Fiscal do AI (fls. 135/166), em síntese, informa que:

- As contribuições são provenientes de remunerações efetivamente pagas aos segurados transportadores rodoviários autônomos, discriminadas na contabilidade e sem o correspondente recolhimento;
- Em decorrência de a empresa não ter procedido aos respectivos lançamentos contábeis de forma individualizada, possibilitando a identificação dos prestadores de serviços pessoas físicas e jurídicas, foi feito o arbitramento do salário de contribuição;
- A empresa contratou serviços de transportadores autônomos e não recolheu as contribuições devidas a seguridade social;
- Os serviços contratados foram registrados mensalmente na contabilidade da empresa de forma genérica, sem a separação entre pessoas jurídicas e físicas em títulos próprios;
- Os lançamentos contábeis que registram essas operações:
 1. Não são efetuados em nome de quem foi contratado para realizar o transporte;
 2. Não indicam quem efetivamente prestou o serviço;

-
3. Não informam o número do conhecimento, que somente aparece no histórico quando do pagamento desses documentos e são efetuados em nome de quem apresenta os documentos para recebê-los, na maioria das vezes postos de combustíveis ou associações de postos de combustíveis, e não em nome de quem efetivamente prestou o serviço - motoristas (pessoas físicas) e empresas {pessoas jurídicas};
 4. Não possibilita a identificação de quem efetivamente prestou o serviço de transporte, pessoa jurídica ou física.
- No cumprimento das obrigações acessórias, a empresa não observou o que dispõe o art. 32 da Lei 8.212/91, e art. 225 do Decreto 3.048/99.
 - O cálculo do percentual relativo aos serviços de fretes prestados por pessoas físicas à empresa foi efetuado com base em toda a documentação apresentada pelo contribuinte;
 - O percentual de serviços prestados por pessoas físicas de cada dia foi obtido através da divisão do total apurado de serviços prestados por pessoas físicas pela soma dos conhecimentos e espelhos de conhecimentos apresentados (pessoas físicas + jurídicas);
 - A média dos percentuais das amostras foi obtido através da soma dos percentuais de pessoas físicas, apurados conforme item anterior, dividido por 9 (número de dias da amostra);
 - A percentual médio de pessoa física contratadas pela empresa para execução dos serviços de transporte, apurado conforme descrito, foi de 20%;
 - A base de cálculo das contribuições previdenciárias foi obtida através da aplicação desse percentual (20%) sobre os saldos mensal transferidos para a conta resultado;
 - O contribuinte não informou mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, os prestadores de serviços autônomos contratados por ele, bem como não os informou em sua Folha de Pagamento;
 - Foi emitido Auto de Infração - AI, código 68, apresentação de GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias;
 - Comparou-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a multa imposta pela legislação superveniente, sendo observado a aplicação das penalidades mais benéficas ao sujeito passivo na presente ação fiscal.

O contribuinte foi intimado dos Autos de Infração em 28/06/2012, via postal (AR à fl. 7.197). Em 30/07/2012 apresentou, tempestivamente, suas impugnações: DEBCAD 37.289.490-9 (fls. 7.162/7.196), DEBCAD 37.289.491-7 (fls. 7.198/7.240), DEBCAD 37.289.492-5 (fls. 7.241/7.276) e DEBCAD 37.352.132-4 (fls. 7.277/7.300).

As impugnações apresentadas, continham alguns argumentos comuns a todos os autos de infração e, finalizavam asseverando restar comprovada a insubsistência e improcedência do lançamento tal como efetuado, requerendo o acolhimento integral das impugnações, e o cancelamento o débito fiscal.

Encaminhado o processo para apreciação e julgamento pela 4ª Turma da DRJ/CGE, foi julgada improcedente a impugnação mantendo os créditos tributários lançados.

O contribuinte teve ciência do Acórdão nº 04-34.818, via postal (AR à fl. 7.327), em 10/03/2014. Apresentou, tempestivamente, em 02/04/2014, seu Recurso Voluntário (fls. 7.329/7.371) onde alegou que o crédito tributário combatido descumpre flagrantemente vários requisitos elencados no art. 142 do CTN, dentre eles: a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a aplicação de penalidades.

Requer:

- Que os autos de infração sejam declarados nulos em virtude de ilegalidade já que não restou demonstrada a correta identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido;
- Que seja reconhecida a inaplicabilidade da sistemática de arbitramento do lançamento, feita por aferição indireta, uma vez que a Recorrente não se recusou ou sonegou documentos e informações solicitadas pela fiscalização não estando, portanto, presentes as excepcionais hipóteses de cabimento previstas na legislação tributária.

Reforça esse pedido argumentando que não ficou cabalmente demonstrado, pela fiscalização que a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, e que não foram eliminadas todas as possibilidades de aferição direta da base real de cálculo do tributo;

- Que seja reconhecida a ilegalidade da não aplicação do limite máximo do salário de contribuição no cálculo do desconto de 11% incidente sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, ignorando as disposições legais e regulamentares que determinam a observância da limitação máxima;
- Que seja reconhecido que a não individualização dos segurados inviabiliza o contraditório e a ampla defesa, pois impede que a Recorrente identifique e se contraponha à autuação;
- Que seja reconhecida a ilegitimidade passiva quanto ao DEBCAD 37.289.492-5, tendo em vista que a Lei 8.706/93 não dispôs expressamente sobre a sujeição passiva das pessoas jurídicas, tomadoras dos serviços de transportadores autônomos, quanto ao

recolhimento das contribuições devidas pelos transportadores autônomos, estando tal obrigação prevista apenas em decreto regulamentar;

- Que o valor da multa moratória seja reduzida para limite de 20%, conforme se extrai da nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91 c/c § 2º, do art. 61 da Lei 9.430/96, art. 112 do CTN e art. 106, II, alínea “c”, do CTN;
- Que seja reduzida a multa punitiva, de não cumprimento das obrigações acessórias, nos termos do art. 32-A, da Lei 8.212/91 c/c art. 106, II, alínea “c”, do CTN, já que a aplicação desse dispositivo seria mais benéfico para o Recorrente.

Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo que seja o mesmo acolhido integralmente, cancelando-se o débito fiscal impugnado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

Ilegitimidade passiva

A Recorrente pleiteia a nulidade dos Autos de Infração, em face da ilegitimidade da empresa para figurar no polo passivo da autuação fiscal.

Assevera que o § 3º, alínea “a” do art. 2º do Decreto nº 1.007/93, criou uma nova modalidade de responsabilidade tributária das pessoas jurídicas tomadoras dos serviços do transportador autônomo, sem expressa autorização da Lei nº 8.706/93, em contrariedade à estrita legalidade e a hierarquia das normas.

Com efeito, o Decreto nº 1.007/93 determina que as contribuições devidas pelos transportadores autônomos relativas ao SEST e ao SENAT serão recolhidas diretamente pelas pessoas jurídicas tomadoras dos seus serviços:

Art. 1º As contribuições compulsórias previstas nos incisos I e II do art. 7º da Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993, são devidas a partir de 1º de janeiro de 1994 às entidades e nos percentuais abaixo indicados:

I - ao Serviço Social do Transporte (Sest):

a) 1,5% calculado sobre o montante da remuneração paga pelas empresas de transporte rodoviário a todos os seus empregados;

b) 1,5% calculado sobre o salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos;

II - ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat):

a) 1,0% calculado sobre o montante da remuneração paga pelas empresas de transporte rodoviário a todos os seus empregados;

b) 1,0% calculado sobre o salário de contribuição previdenciária dos transportadores rodoviários autônomos.

Art. 2º Para os fins do disposto no artigo anterior, considera-se:

I - empresa de transporte rodoviário: a que exerce a atividade de transporte rodoviário de pessoas ou bens, próprios ou de terceiros, com fins econômicos ou comerciais, por via pública ou rodovia;

II - salário de contribuição do transportador autônomo: a parcela do frete, carreto ou transporte correspondente à remuneração paga ou creditada a transportador autônomo, nos termos definidos no § 4º do art. 25 do Decreto nº 612, de 21 de julho de 1992.

§ 3º As contribuições devidas pelos transportadores autônomos serão recolhidas diretamente:

a) pelas pessoas jurídicas tomadoras dos seus serviços; (Grifamos).

Nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, não cabe a este Conselho afastar a aplicação de lei ou decreto:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, não obstante a sólida argumentação da Recorrente, diante das limitações impostas a este órgão julgador (art. 62 do Anexo II do RICARF), não merece acolhida o Recurso nesse ponto.

Mérito

Conforme se verifica do Relatório, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento do crédito tributário relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, provenientes de remunerações efetivamente pagas aos segurados transportadores rodoviários autônomos, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Segundo a autoridade fiscal, foi efetuado o arbitramento do salário de contribuição por não ter a empresa procedido aos respectivos lançamentos contábeis de forma individualizada, possibilitando a identificação dos prestadores de serviços pessoas físicas e jurídicas.

Passamos, pois, à análise dos pontos suscitados na peça recursal.

Inaplicabilidade do arbitramento

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte aduz que o lançamento por valor arbitrado é método excepcional de apuração da obrigação tributária que somente é possível quando restarem eliminadas todas as possibilidades de aferição direta da base real do tributo.

Com efeito, a aferição indireta é medida excepcional a ser utilizada em circunstâncias específicas para a verificação da base de cálculo tributável. De forma geral, o arbitramento é previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional e, de forma específica, a legislação previdenciária estabelece a aferição indireta das contribuições no art. 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91:

Código Tributário Nacional

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.

Lei nº 8.212/91

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Como se observa, para a quantificação do crédito tributário através da utilização do método de aferição indireta, é imprescindível a caracterização de omissão, recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações ou documentos por parte do sujeito passivo, sendo que, para a verificação de que ocorreu apresentação deficiente de documentos, necessário se faz a análise prévia por quem de direito é competente para procedê-la.

Assim, constatados os requisitos autorizadores exigidos na lei, configura-se legítimo o arbitramento efetuado pela autoridade fiscal, invertendo-se o ônus da prova para o contribuinte, em face da presunção *juris tantum* estabelecida nos §§ 3º e 6º do art. 33, da Lei nº 8.212/91.

Pois bem. Segundo a fiscalização, foram registrados mensalmente na contabilidade da empresa, de forma genérica, os serviços de transportadores rodoviários autônomos. De acordo com o Relatório Fiscal de Auto de Infração, o arbitramento do salário

de contribuição foi efetuado em decorrência de a empresa não ter procedido aos respectivos lançamentos contábeis de forma individualizada, que possibilitasse a identificação dos prestadores de serviços pessoas físicas e jurídicas, apesar dos valores lançados na escrituração contábil. Ou seja, não ocorreu omissão.

Note-se que os registros aconteceram, porém de forma genérica, razão porque a autoridade fiscal entendeu que haveria necessidade de intimação da empresa para a apresentação de documentos.

Não obstante as falhas de lançamento na contabilidade da Recorrente, a fiscalização solicitou a apresentação dos documentos relacionados nos Termos de Intimação Fiscal constantes no item 6 do Relatório do Auto de Infração, o que foi atendido pela empresa sempre que requerido, tanto que em nenhum momento foi lavrado termo de embargo à fiscalização.

Nessa toada, importante verificar se a empresa apresentou a documentação de modo a identificar os prestadores de serviços e os valores envolvidos. A própria fiscalização esclarece no Relatório Fiscal que, *após intimada, a empresa entregou os documentos, contendo mensalmente contas com valores e percentuais pagos aos transportadores pessoas físicas e jurídicas.*

Assim, a empresa disponibilizou à fiscalização centenas de documentos que teriam o condão de identificar o contribuinte individual e a base tributável para o cálculo do tributo efetivamente devido. Em nenhum momento foi afirmado pelo Auditor Fiscal que os documentos não mereciam fé, tanto que foram considerados para a aferição indireta. Vejamos o que foi afirmado no Relatório Fiscal:

4. Efetuamos o arbitramento do salário de contribuição apesar dos valores lançados na escrituração contábil.

y) Destacamos ainda, que o contribuinte apresentou sua contabilidade em meio digital, conforme validação de arquivos digitais anexo ao presente processo.

Em 13/10/2011 a empresa entregou os referidos documentos, contendo mensalmente contas com valores e percentuais pagos aos transportadores pessoas físicas e jurídicas, conforme documentos intitulados “PROVAS ADICIONAIS DE 13/10/11”, anexos ao presente processo.

No entanto, o motivo pelo qual a autoridade fiscal se viu impossibilitada de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora em debate, foi o fato de que (i) para fazer a separação dos contribuintes individuais, *deverão ser verificados INDIVIDUALMENTE os documentos que foram bases para os respectivos lançamentos (ADIANTAMENTO DE FRETE E PEDÁGIO e do PAGAMENTO SALDO FRETE), o que é inviável devido ao grande volume de documentação emitida diariamente pela empresa.* (ii) *a quantidade de documentos passíveis de análise é imensa, o que torna impraticável a sua verificação sem recorrer às técnicas de amostragem previstas nas normas internacionais de auditoria.*

A fiscalização emitiu todos os termos de intimação para a empresa justamente para que lhe fossem fornecidos os elementos necessários para a aferição do tributo.

Com a apresentação dos documentos indicativos dos contribuintes individuais a serviço da empresa, não poderia a fiscalização desconsiderar a documentação apresentada e proceder ao arbitramento sem que restasse caracterizada a recusa ou inidoneidade de toda a documentação.

Todos os meios de prova são imprescindíveis para a aferição do direito. Assim determina a Constituição e o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/015):

Constituição

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

CPC

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Ao meu ver, não restaram caracterizados os pressupostos autorizadores para a aferição indireta, pois, conforme destacado do Relatório Fiscal, não houve recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações ou documentos por parte do sujeito passivo, visto que sequer os documentos foram analisados em sua integralidade.

Acontece que as provas para a aferição direta encontram-se carreadas aos autos e não foi comprovado que os elementos disponibilizados pelo contribuinte não seriam suficientes para a apuração da base de cálculo da forma legalmente prevista.

Em que pese o esforço da autoridade fiscal em demonstrar a parcela correspondente ao pagamento de remunerações a condutor autônomo e veículo rodoviário pelo frete e carreto realizado por conta própria, para, a partir desse montante, aferir a base de cálculo tributável das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, não haveria que se falar em arbitramento nesse caso, que é medida de exceção para aferir a base de cálculo da contribuição previdenciária, principalmente quando a motivação foi a imensa quantidade de documentos passíveis de análise, ou mesmo o *grande volume de documentação emitida diariamente pela empresa*, o que extrapola os limites estabelecidos nos §§ 3º e 6º do art. 33, da Lei nº 8.212/91.

Na espécie, de posse dos elementos fornecidos pelo contribuinte o fisco teria total possibilidade de verificar a quantificação da mão de obra para o cálculo da contribuição devida. Somente seria cabível outra forma de cálculo do salário de contribuição caso não tivessem sido disponibilizados os documentos pela empresa.

Assim, entendo que deve ser declarada a improcedência do lançamento, posto que não restaram configurados os pressupostos autorizadores para o método excepcional positivado nos §§ 3º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91.

Caso não sejam acolhidos pela turma julgadora a questão acima exposta, passo à análise das demais razões recursais.

Da aplicação da multa

O sujeito passivo pleiteia pela redução da multa moratória para o patamar de 20% (vinte por cento) e se insurge contra a aplicação da multa punitiva (art. 32-A da Lei 8.212/91) estabelecida no Auto de Infração DEBCAD nº 37.352.132-4. Requer a aplicação da multa mais benéfica.

Assevera que, embora exista a planilha de comparação das multas, não foi calculado, separadamente, a multa punitiva relativa à GFIP, para a devida comparação com a multa prevista na legislação anterior.

Quanto à multa moratória com base na legislação então vigente à época do lançamento ora combatido, tem-se que o §4º do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999, estabelecia que na hipótese de as contribuições terem sido declaradas nas GFIP, a multa de mora teria redução em cinquenta por cento.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No entanto, para a correta aplicação da multa de mora aplicada a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008 (advento da MP 449/2008 quando surgiu a multa de mora e de ofício), há de se observar que no lançamento em tela foi aplicada a multa do então vigente art. 35, I, II e III, da Lei 8.212/91, que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e poderia atingir 50% na fase administrativa:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Grifos nossos).

Entretanto, referido dispositivo legal foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei no 9.430/1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Destaca-se ainda que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Com isso, em face do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

Ante a todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso para limitar a multa de mora a 20%.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe PROVIMENTO, declarando insubsistente o lançamento.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia a I. Relatora para divergir do seu voto, na parte em que dá provimento ao recurso voluntário. De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 135/166, a empresa contratou transportadores autônomos para a viabilização de sua atividade econômica, registrando, contudo, os fatos na sua contabilidade de forma genérica e embaralhada, pois ausente a separação entre a prestação de serviços por pessoas físicas e jurídicas.

A autoridade lançadora expôs com detalhes as dificuldades encontradas no curso do procedimento fiscal, cujas informações contidas nos lançamentos contábeis não permitiam identificar o prestador do serviço de transporte, se pessoa física ou jurídica, a menos que se verificasse um a um todos os documentos que lastreavam os respectivos registros contábeis. Para melhor compreensão dos fatos, reproduzo excertos do Relatório Fiscal (fls. 138):

(...)

f) Sobre os lançamentos contábeis que registram essas operações, destacamos:

I) não são efetuados em nome de quem foi contratado para realizar o transporte;

II) não existe qualquer indicação, no lançamento contábil, de quem efetivamente prestou o serviço;

III) não há nem mesmo a informação do número do conhecimento;

IV) o número do conhecimento só aparece no histórico quando do pagamento desses documentos. No entanto, os lançamentos são efetuados em nome de quem apresenta os documentos para recebê-los, na maioria das vezes postos de combustíveis ou associações de postos de combustíveis, e não em nome de quem efetivamente prestou o serviço motoristas (pessoas físicas) e empresas (pessoas jurídicas).

g) Nos lançamentos não é possível identificar quem efetivamente prestou o serviço de transporte, pessoa jurídica ou física. São registrados em contas genéricas, tais como DESPESA COM FRETE. Para fazer a separação, deverão ser verificados INDIVIDUALMENTE os documentos que foram bases para os respectivos lançamentos (ADIANTAMENTO DE FRETE E PEDÁGIO e do PAGAMENTO SALDO FRETE), o que é inviável devido ao grande volume de documentação emitida diariamente pela empresa.

(...)

(DESTAQUE DO ORIGINAL)

Como se observa, não havia dúvidas quanto à prestação de serviços mensal por transportadores autônomos pessoas físicas, na condição de contribuintes individuais, o que constitui fato gerador de contribuição previdenciária.

O obstáculo residia na delimitação da base de cálculo do tributo, considerando os valores reais da remuneração recebida pela prestação de serviço, diante da falta de inclusão dos fatos geradores em folhas de pagamentos e da ausência de sua discriminação na escrituração contábil.

À vista disso, ficava mais que evidente o descumprimento da legislação tributária pelo sujeito passivo, tendo em vista o que dispõe o art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

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;

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

Consta que a empresa solicitou prazo adicional para produzir provas quanto aos valores mensais pagos aos transportadores pessoas físicas e jurídicas, o que foi aceito pelo agente fiscal. Na sequência, a fiscalizada forneceu valores e percentuais pagos aos transportadores (item 8, "n", às fls. 153).

As informações elaboradas pela empresa foram testadas pela fiscalização, por amostragem, a fim de verificar a confiabilidade dos dados. Alguns conhecimentos ou espelhos de conhecimentos de transporte, solicitados pela fiscalização, sequer foram localizados pelo contribuinte. Ao final, a autoridade lançadora definiu o percentual de serviços prestados por pessoas físicas, com apuração indireta da base de cálculo das contribuições sociais (item 8, "o" a "x", às fls. 153/160).

A aferição indireta foi uma medida excepcional, tendo sido adotada pela fiscalização por impraticável a identificação individual da remuneração dos segurados contribuintes individuais. Para tanto, o agente lançador utilizou critério razoável, escorado em documentação do próprio sujeito passivo, por meio da estimativa do percentual dos serviços de transporte prestados por pessoas físicas.

Diante da apresentação deficiente de documentos pela empresa, relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária, é legítimo o procedimento fiscal de arbitramento da parcela correspondente à remuneração dos transportadores pessoas físicas, mediante a técnica de aferição indireta, encontrando-se devidamente amparado na Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 33 (...)

§ 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. (...)

Instaurada a fase litigiosa, com a apresentação de impugnação tempestiva, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus probatório, deixando de trazer quaisquer elementos que pudessem respaldar a apuração direta da remuneração dos transportadores pessoas físicas.

De mais a mais, é tarefa exclusiva do Poder Judiciário avaliar a compatibilidade da norma jurídica em nível legal ou infralegal com preceitos constitucionais de legalidade, razoabilidade e capacidade contributiva.

Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim redigida:

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

Prosseguindo, questiona a recorrente a respeito da inobservância do limite do salário-de-contribuição dos segurados contribuintes individuais.

Como bem realçou o acórdão recorrido, a fiscalização não ignorou as normas que tratam do limite máximo mensal do salário-de-contribuição do trabalhador, somente deixou de aplicá-las por total impossibilidade.

De fato, a falta de individualização dos segurados decorre exclusivamente da deformidade da documentação elaborada e apresentada pela empresa à autoridade fiscal, não sendo lícito o sujeito passivo pretender socorrer-se do seu comportamento tributário irregular para atacar a higidez do lançamento do crédito tributário.

Ademais, a acusação fiscal não impediu o exercício do contraditório e da ampla defesa. Caberia à recorrente demonstrar, por meio da linguagem de provas, que os transportadores autônomos recebiam remuneração por mais de uma fonte pagadora durante o mês, já contribuindo sobre o limite do salário-de-contribuição. Tal comprovação se dá, naturalmente, pela análise em particular da documentação relativa a cada segurado contribuinte individual.

Por derradeiro, analiso o critério de aplicação de multa utilizado pela fiscalização, tendo em conta os fatos geradores do período de 01/2007 a 12/2008.

Em razão das alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo em matéria de penalidade relacionada às infrações previdenciárias anteriores a 12/2008, isto é, até a competência 11/2008.

São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito da aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei nº 8.212, de 1991.

Em que pese todos os bons argumentos, tenho entendido, até o momento, como mais adequado o mesmo critério de cálculo utilizado pela autoridade lançadora e acatado pela decisão de piso, na medida em que tal interpretação da legislação respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 7.155/7.156, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre as contribuições previdenciárias, por competência:

(i) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e

(ii) legislação atual: multa de ofício de 75%, prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação, acrescentado, se for o caso, a multa pela incorreção ou omissão de informações relativa a fato gerador não contemplado pela aplicação da multa de ofício.

Em todas as competências, prevaleceu como mais benéfico ao sujeito passivo o comparativo de multas com aplicação da legislação anterior. Em consequência, além da obrigação principal, foi exigida corretamente a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (AI nº 37.352.132-4), calculada segundo os critérios do art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991 (fls. 126/130).

Para o lançamento fiscal reflexo no tocante às contribuições previdenciárias da empresa, relativo às contribuições para outras entidades e fundos, o percentual da multa equivale a 24% para as competências até 11/2008 e, com relação à competência 12/2008, a 75%.

Logo, não há reparo a fazer na decisão de piso.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo intacto o lançamento fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess