



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

Processo n° 13161.720112/2010-60
Recurso n° 916.598 Voluntário
Acórdão n° **1102-00.589 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria SIMPLES.
Recorrente EMILTON B. BARBOZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Tendo os autos de infração sido lavrados e assinados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, regularmente investido na competência legal atribuída pelo artigo 6º da Lei nº 10.593, de 2002, descabe cogitar a incidência de nulidade do lançamento, mormente no caso em que seu nome integra o Mandado de Procedimento Fiscal.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. PRECLUSÃO.

Opera-se a preclusão em relação às nulidades suscitadas no recurso que não devam ser decretadas de ofício e que não foram arguidas na impugnação.

MATÉRIA NOVA. PRECLUSÃO.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e que somente vêm a ser demandadas em sede de recurso voluntário, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AGENCIAMENTO. RECEITA BRUTA.

Na contratação direta do transporte pela pessoa jurídica agenciadora, sem contrato entre a transportadora e os clientes daquela, constitui receita bruta da agenciadora do transporte os valores recebidos dos seus clientes para repasse à empresa transportadora. Somente é possível acatar que o ingresso financeiro de cliente não pertence à empresa se restar comprovada a relação de agenciamento ou intermediação.

RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DOS CUSTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A empresa prestadora de serviço de transportes, no regime do Simples, não pode abater da receita bruta, base de cálculo dos tributos devidos, os valores pagos àqueles que subcontratou.

RECEITA BRUTA. APURAÇÃO. LIVROS FISCAIS ESTADUAIS.

Apuradas divergências entre a DIPJ ou PJSI e os Livros de Apuração do ICMS e de Registro de Saídas, cabe ao contribuinte demonstrar a insubsistências das divergências apuradas, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de se concluir pela omissão de receitas e apuração da respectiva tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, João Carlos de Lima Júnior, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Leonardo de Andrade Couto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada, optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) instituído pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, foram lavrados em

15/12/2010 autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para a Seguridade Social – INSS, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 18.905.608,95, aí já incluídos a multa de ofício de 75% e os os juros de mora até 30/11/2010 (fls. 88/148).

Conforme a descrição dos fatos, foram apuradas divergências entre o que o sujeito passivo informou na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Simples referente ao ano calendário de 2006 – PJSI/2007, e as receitas de serviços de transportes lançadas nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS. Disto decorreram os lançamentos por diferenças de base de cálculo, bem como por insuficiência de recolhimento dos tributos devidos, em face do reenquadramento do contribuinte em novas alíquotas, conforme a sua receita bruta acumulada.

A contribuinte impugnou os lançamentos, fls. 151 a 162, aduzindo, em síntese, o seguinte.

É uma firma individual que trabalha com a modalidade de agenciamento de empresas para transporte de cargas.

No Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, consta o valor correspondente ao valor total do frete e o valor pago ao motorista, ou seja, ao representante da empresa contratada para fazer o transporte da carga. Por tratar-se de agenciamento, o faturamento da contribuinte consiste apenas no valor restante após o repasse do pagamento à empresa que efetuou a prestação de serviço de transporte.

Ou seja, o valor total constante do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (“Frete Empresa”) não é o faturamento da empresa ora autuada, bem como, não é faturamento, o montante que movimentou a conta bancária da empresa, como foi aplicado pela fiscalização que efetuou o auto de infração.

A empresa que contrata o serviço de agenciamento efetua o pagamento do valor total do frete, o qual é depositado em conta bancária, já constando neste valor, inclusive, o valor referente ao pedágio. A empresa agenciadora, ora autuada, efetua o pagamento para a empresa contratada para efetuar o transporte da carga. A diferença de valor resultante do recebimento e do pagamento é o faturamento da agenciadora, sujeito à tributação.

A contribuinte foi tributada como empresa que usa o regime de Lucro Presumido, no entanto, é optante pelo Simples Federal, sendo o imposto apurado pago em sua devida data de vencimento, não ficando sem nenhum recolhimento ou valor sem seu devido pagamento.

Estão sendo cobradas multas exorbitantes sobre um valor que não é devido, apurado sobre uma base de cálculo inexistente e sem base legal.

Os valores repassados para a empresas prestadoras de serviços são base de cálculo da empresa tomadora do serviço de frete e o recolhimento do INSS dos seus empregados é de responsabilidade da própria, para isto a mesma recolhe estes impostos, sendo assim também recai sobre a empresa individual novamente a tributação, caracterizando uma bitributação dos impostos calculados pelo fisco, sendo cobrado na empresa prestadora do

serviço de frete e também na agenciadora do frete. Temos vários exemplos de agenciamento como as empresas que vendem passagem e pacotes de viagens, a citar CVC, Correios e demais empresas do ramo.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS admitiu o inconformismo e julgou integralmente procedente o lançamento efetuado, por falta de previsão legal para a exclusão efetuada. Consignou ainda não ter ficado caracterizado o contrato de agenciamento no caso concreto, e que, ainda que houvesse o contribuinte logrado comprovar sua atuação como agenciador, não poderia beneficiar-se desta forma contratual por ser tal atividade vedada no regime do Simples. O Acórdão 04-24.478, fls. 182 a 188, está assim ementado:

“Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. APURAÇÃO COM BASE NOS LIVROS DE REGISTRO DE SAÍDAS E DE APURAÇÃO DO ICMS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correto o lançamento dos tributos do Simples, apurado com base nos valores declarados ao fisco estadual, nos livros de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, quando a empresa declara receitas a menor na declaração simplificada.

SERVIÇOS DE TRANSPORTES. SUBCONTRATAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA.

Correta a base de cálculo dos tributos do Simples, com a inclusão de valores indevidamente excluídos pelo contribuinte, alegados como relativos a subcontratação com outras transportadoras, eis que inexistente tal hipótese de exclusão da receita bruta no regime simplificado.

OMISSÃO DE RECEITAS. MUDANÇAS DE ALÍQUOTA.

Em virtude das alterações de alíquotas, causadas por mudanças de faixas de receita bruta acumulada por constatação de omissão de receitas, impõe-se a exigência de ofício das insuficiências de recolhimento.”

Cientificada desta decisão em 17.06.2011, conforme AR de fls. 200, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 19.07.2011, fls. 205 a 245, no qual, após fazer um resumo dos atos processuais até o momento, aduziu, em síntese, o seguinte.

Em preliminares, demanda a nulidade do lançamento por vício formal, em razão da a agente fiscal Marilda Parisi não estar investida de poderes específicos para lavrar os questionados autos no dia 15.12.2010, como o fez, vez que foi explicitamente excluída do mandado de procedimento fiscal no dia 06.12.2010, por determinação do Delegado da Receita Federal do Brasil em Dourados, tendo sido incluído em seu lugar o AFRFB Marcelo Rodrigues de Brito.

Aduz que há nulidade também em decorrência do equívoco na sua fundamentação legal. O artigo 23 da Lei Federal nº 9.317/96, citado como embasamento legal,

não versa sobre norma de tributação, isto é, aquela que impõe o dever legal de pagar o tributo, e sim cuida de mera previsão legal de repartição de receitas, norma de direito financeiro insuscetível de dar esteio a um auto de infração.

No que toca ao mérito da controvérsia, diz é necessário lembrar que à época dos fatos (ano-calendário 2006) a recorrente estava enquadrada no SIMPLES FEDERAL, razão pela qual a legislação aplicável *a priori* ao caso é a Lei nº 9.317/96, e não as regras do SIMPLES NACIONAL, veiculadas pela Lei Complementar nº 123/06, as quais só passaram a valer a partir de 01.07.2007.

Salienta que os serviços de frete podem ser prestados de duas maneiras: uma pela qual a empresa transportadora possui frota própria e transporta pessoalmente as cargas que lhe são confiadas por seus clientes, e outra pela qual a empresa, porque não possui frota própria, ou porque a possui de forma insuficiente, contrata outras empresas do ramo ou prestadores de serviço avulsos pessoas físicas (caminhoneiros) para levarem a carga.

As operações realizadas pela ora recorrente são dessa segunda modalidade (agenciamento), posto que a recorrente não possuía no ano de 2006 (e até hoje não possui) frota própria para realizar concretamente o transporte, e tanto assim é que no termo de arrolamento de bens de ofício constatou-se que a empresa não possui caminhões.

Essa relação contratual de agenciamento está perfeitamente caracterizada no “CTRC –Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas”. Nesse documento estão devidamente identificados o remetente, o destinatário, a empresa contratada e o efetivo transportador. Entretanto, nenhum desses documentos foi sequer mencionado pela agente fiscal responsável pela lavratura dos AIs, que ignorou completamente a contabilidade da recorrente.

Os CTRC caracterizam o contrato estabelecido entre as partes, consoante o disposto no artigo 6º da Lei nº 11.442/07, sendo assim documentos hábeis e idôneos como elementos de prova.

Há também um outro aspecto importante à compreensão do caso e que repercute diretamente na receita bruta: trata-se da “carta-frete”, que é um documento emitido pelo embarcador ou transportadora e entregue ao caminhoneiro autônomo, no momento da contratação do transporte, a título de adiantamento do pagamento, e que tem a natureza de uma carta de crédito, que pode ser apresentada, por exemplo, nos diversos postos de combustível conveniados para realizar o abastecimento do caminhão, sacando a diferença junto ao posto de combustível. O posto de combustível, por sua vez, no final do mês informa à empresa intermediadora/transportadora todas as “cartas-frete” que foram apresentadas no estabelecimento, fazendo a cobrança respectiva, com a contrapartida de um único depósito bancário da empresa intermediadora ao posto de combustível.

Somente há pouco, por intermédio da Lei nº 12.249/10, que modificou a Lei nº 11.442/07, inserindo o artigo 5º-A, é que a “carta-frete” passou a ser proibida.

No que diz respeito ao pedágio, somente através da Lei nº 10.209/01 é que essa rubrica passou a ser de responsabilidade do dono da mercadoria (art. 1º, § 1º). Contudo, é importante frisar que o pedágio não integra o valor do frete, nem é considerado receita operacional ou rendimento tributável, não constituindo base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias (art. 2º).

Os autos de infração são improcedentes por ausência de provas, vez que os livros de apuração de ICMS são insuficientes para demonstrar, de forma exclusiva, a ocorrência do fato gerador do Simples. A utilização dos livros fiscais de ICMS como elementos de prova pode ser classificada, no máximo, como um indício da ocorrência do fato gerador.

Uma obrigação acessória de um imposto estadual não pode servir de base exclusiva para constituição de uma obrigação principal de um tributo federal. O artigo 18 da Lei nº 9.317/96 estabelece que se aplicam às microempresas e às empresas de pequeno porte as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições compreendidos pela Lei do Simples Federal - que não inclui o ICMS, salvo mediante convênio, o que não é o caso dos autos, e mais, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas. Os livros de apuração de ICMS não são obrigatórios para as empresas englobadas no SIMPLES FEDERAL.

Não há que se confundir o ICMS-mercadorias com o ICMS-frete, pois o imposto estadual recai sobre o transportador somente em relação ao valor do frete, a despeito de nos seus documentos fiscais o transportador ter que indicar o valor da mercadoria. O trabalho fiscal, apoiado nos livros de ICMS, afirma que a recorrente teria auferido receita bruta de quase R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) no ano-calendário de 2006. Se isto fosse verdade, então se teria que admitir também que ela, como microempresa, teria recolhido aproximadamente R\$ 7.200.000,00 (sete milhões e duzentos mil reais) a título de ICMS-frete em 2006, tendo em vista a alíquota média de 12%.

O Anexo III do RICMS/MS (Regulamento do ICMS do Estado de Mato Grosso do Sul), veiculado pelo Decreto Estadual nº 10.907, de 29.08.2002, instituiu uma substituição tributária nas operações de transporte envolvendo produtos agrícolas, sobretudo grãos, mercadorias transportadas pela recorrente no ano-calendário 2006.

Os artigos 33 a 38 do Anexo III do RICMS/MS dispõem que o ICMS-frete será incluído na operação de venda de mercadoria (ICMS-mercadoria), cabendo ao remetente da mercadoria calcular e recolher o imposto, fazendo constar, no campo “Informações Complementares” de sua nota fiscal, os dados envolvendo o valor do frete e o imposto retido. Já o transportador deve indicar, no campo “Observações” do CTCR a expressão “o ICMS será recolhido pelo remetente da mercadoria”. Portanto, é a própria legislação estadual que regulamenta o procedimento fiscal a ser seguido, donde se constata a infelicidade do julgador de primeira instância, ao afirmar que se engana a empresa por entender que ao contabilizar os registros e fatos, utilizando a nomenclatura “Outras” no grupo “Operações sem Débito de Imposto” para classificar a subcontratação, não alteraria o resultado final da tributação, e ao referir-se a este procedimento como “manobra contábil”.

A grandeza eleita na autuação é equivocada, seja porque ignora o fato de que nas notas fiscais há menção ao valor das mercadorias transportadas, seja porque não se atentou para o fato de que os valores indicados são receitas de terceiros, e não da empresa recorrente.

Equivoca-se a autoridade julgadora de primeira instância ao afirmar que somente as vendas canceladas, os descontos incondicionados concedidos e os impostos não cumulativos podem ser excluídos da receita bruta, invocando artigo 224 do RIR/99. Isto porque este dispositivo regulamenta especificamente o imposto sobre a renda, além do que seu conteúdo não guarda relação com a matéria dos autos. O ponto controvertido não é o que pode

ser excluído da receita bruta, mas sim rubricas que não compõem a receita bruta, o que é diferente.

Trata-se, pois, da distinção entre receita e entrada ou ingresso. A receita é a entrada de um valor que pertence à empresa; já a entrada ou ingresso é o mero trânsito de determinada quantia nas contas bancárias e na contabilidade da empresa, mas cujo valor não lhe pertence. O conceito de receita bruta é dado pelo artigo 2º, § 2º, da Lei nº 9.317/96.

A autuação é improcedente também porque, como condição de validade da autuação, deveria o contribuinte ter sido previamente excluído do SIMPLES, assegurando-lhe, antes, o direito de defesa, exatamente para que pudesse adequar sua declaração e eventuais importâncias devidas ao regime jurídico de cada um dos tributos cobrados. Isto porque, a partir do momento em que a autoridade administrativa, de ofício, aplica alíquotas mais elevadas para calcular os tributos devidos pelo contribuinte, o sistema deixa de ser vantajoso para a pessoa jurídica, transformando-se, com isso, em verdadeira penalidade – o que desvirtua o espírito dessa forma de apuração.

Na forma em que foi realizada pela autoridade fiscal, a autuação tornou-se muito mais gravosa do que se apurasse separadamente cada uma das exações, seguindo o regime comum. Exemplifica citando o INSS, o IRPJ, e a CSLL.

Além disto, a exclusão era obrigatória, nos termos da lei, devendo ter sido feita de ofício, porque que não pode permanecer na condição de empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00. E quando as divergências são apuradas em relação aos períodos durante o curso do ano-calendário, a solução não pode ser outra, isto é, em relação ao ano-calendário 2006 deveria o Fisco, garantido o direito de defesa, promover o desenquadramento retroativamente, outorgando ao contribuinte a prerrogativa de retificar suas declarações e apresentá-las pela sistemática comum.

Há, assim, um erro de direito manifesto no que tange especificamente às contribuições previdenciárias, posto que, na sistemática comum, é calculada à razão de 20% sobre a folha de salários dos funcionários; no entanto, da forma em que foi realizada a autuação, o crédito tributário das contribuições previdenciárias foi calculada à ordem de 7,56% sobre a receita bruta alegadamente auferida, chegando ao montante absurdo de R\$ 11.343.365,51.

A multa deve ser reduzida porque o artigo 21 da Lei nº 9.317/96 prevê que a multa aplicada para aquele que ultrapassar o teto legal de R\$ 1.200.000,00 é de 10%, e não 75%. E, se assim não fosse, deveria ser aplicada a multa de mora de 20% capitulada no artigo 950, § 2º, do Regulamento, sobretudo diante da incerteza da autuação. A penalidade aplicada também merece ser revista por violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, do não-confisco e da isonomia no que concerne à exigência da abusividade da multa de 75%, que se mostra confiscatória, bem como pela aplicação do comando do artigo 112 do CTN (interpretação mais favorável ao contribuinte).

Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, e sustenta que, firme no propósito de busca da verdade material ou real, reunirá toda vasta documentação para provar os fatos alegados e oportunamente requererá sua juntada aos autos, a fim de subsidiar o julgamento pleno e exauriente da questão colocada à apreciação, e requer, de antemão, a realização de sustentação oral por ocasião do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em sede de preliminares, maneja a recorrente dois argumentos que não haviam sido suscitados por ocasião da apresentação da defesa inicial: a nulidade do lançamento por falta de competência do fiscal autuante, e a nulidade em razão de inadequada fundamentação legal.

Cediço que, nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72 – PAF), as questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, e que somente vêm a ser demandadas em sede de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por constituir afronta ao duplo grau de jurisdição a que se submete o processo.

Exceção que se deve fazer, contudo, com relação às matérias cujo reconhecimento deva ser feito de ofício. Neste sentido dispõe o artigo 245 do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária no âmbito do contencioso administrativo:

“Art. 245. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

Parágrafo único. Não se aplica esta disposição às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão, provando a parte legítimo impedimento.”

Assim também orienta-se a jurisprudência do CARF, consoante os precedentes a seguir colacionados:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUIÇÃO DE NULIDADES. PRECLUSÃO. Opera-se a preclusão em relação às nulidades suscitadas no recurso, que não devam ser decretadas de ofício e que não foram argüidas na impugnação.” (Acórdão nº 103-22044, relator Paulo Jacinto do Nascimento)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE - MOMENTO PARA ARGÜIÇÃO - PRECLUSÃO - Salvo nos casos expressamente previstos em lei, o momento para o contribuinte apresentar as razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa é o da apresentação da impugnação ou do recurso, sob pena de preclusão.” (Acórdão nº 104-22723, relator Pedro Paulo Pereira Barbosa)

“NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - PRECLUSÃO - As questões suscitadas em sede de recurso voluntário devem ser prequestionadas na impugnação ao lançamento.” (Acórdão nº 102-47484, relator José Raimundo Tosta Santos)

“PRECLUSÃO. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo, exceto quando deva ser reconhecida de ofício.” (Acórdão nº 203-10837, relator Emanuel Carlos Dantas de Assis)

Das arguições feitas, verifico que aquela referente à competência do agente para a prática do ato poderia constituir fundamento para a decretação, de ofício, da nulidade do lançamento, fosse este, evidentemente, o caso, posto que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente. Assim, a alegação pode ser conhecida, conquanto deva ser rechaçada, conforme a seguir se demonstra.

No caso, e embora entenda que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF consubstancie mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas – ou até mesmo a sua inexistência – não caracterizam vícios insanáveis a ensejar a nulidade, fato é que a alegação feita é de todo infundada, posto que a Auditora Fiscal – autoridade competente, nos termos da lei – que lavrou o auto de infração em nenhum momento foi excluída do MPF, conforme alega a recorrente, mas foi tão somente retirada da condição de supervisora, em seu lugar tendo sido incluído um novo supervisor a partir de 27.10.2010. É o que se pode facilmente constatar consultando o referido documento, anexo às fls. 3 e 4.

Portanto, em que pese repute prescindível o referido instrumento, fato é que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e incumbida de sua lavratura por força de mandado de procedimento fiscal em vigor no momento da prática do ato (o MPF expirou em 19 de fevereiro de 2011, e o auto foi lavrado em 15.12.2010 e cientificado à recorrente em 23.12.2010).

Com relação à arguição de nulidade em razão de inadequada fundamentação legal, a despeito de tal hipótese, ainda que ocorrida, não acarretar a nulidade do feito, nos termos do artigo 59 do PAF, fato é que não se trata de questão cujo reconhecimento deva ser feito de ofício. Trata-se, portanto, de matéria preclusa, pelo que dela não tomo conhecimento.

Ademais, cediço que mais importante do que a simples menção de dispositivo legal é a descrição dos fatos constante dos autos, descrição a qual, como se percebe pelas peças de defesa apresentadas, foi muito bem compreendida pela recorrente.

Passo a seguir ao mérito.

Em apertada síntese, o cerne da questão consiste na correta caracterização da recorrente, se prestadora de serviços de transporte, ou se mera agenciadora de empresas de transporte de cargas, como alega.

Um contrato de agência, ou representação comercial, é aquele em que *“uma das partes obriga-se, contra retribuição, a promover habitualmente a realização por conta da outra, em determinada zona, de operações mercantis, agenciando pedidos para este.”* (Orlando Gomes, Contratos, Ed. Forense, 12ª edição, 1990, pág. 409) À parte que se obriga a agenciar propostas ou pedidos em favor da outra dá-se o nome de representante comercial.

Embora alegue a recorrente ser agenciadora de empresas de transporte de cargas, não juntou aos autos uma única prova no sentido de que estivesse obrigada a promover, por conta das pessoas físicas ou jurídicas transportadoras, serviços de transporte mediante agenciamento de pedidos junto aos remetentes da carga, ou seja, de que estivesse agindo em nome destas pessoas físicas ou jurídicas.

Na sua Declaração de Firma Mercantil Individual, fls. 9, na descrição do objeto de suas atividades, consta apenas o “transporte rodoviário de cargas”. Tampouco há nos autos qualquer documento comercial (contrato) ou fiscal (nota fiscal) condizente com as atividades de agenciamento que diz realizar.

No caso de agenciamento, teria de haver um contrato específico entre a Recorrente e os tomadores do seu serviço (transportadores), especificando o objeto do contrato e as obrigações de cada parte, bem como a forma de remuneração do prestador de serviços de agenciamento, que, em regra, é fixada em valor por serviço ou percentual do valor da operação agenciada, na forma de uma comissão. De se observar que, de acordo com uma tabela elaborada pela recorrente, constante da peça impugnatória (fls. 160), em alguns casos não teria havido qualquer comissão.

Os documentos que constam dos autos são Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC emitidos pela própria recorrente.

Ora, ao emitir os conhecimentos, a recorrente assume a responsabilidade, perante o contratante, pela execução do serviço de transporte de cargas, isto é, obriga-se a executar (por conta própria) ou a fazer executar (utilizando-se para tanto de terceiros) o transporte contratado.

Isto, aliás, é o que determina a Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007, invocada pela recorrente em seu socorro, bem como já o fazia a legislação a ela pretérita. Confira-se a dicção do seu artigo 7º:

Art. 7º Com a emissão do contrato ou conhecimento de transporte, a ETC e o TAC assumem perante o contratante a responsabilidade:

I - pela execução dos serviços de transporte de cargas, por conta própria ou de terceiros, do local em que as receber até a sua entrega no destino;

II - pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avarias às cargas sob sua custódia, assim como pelos decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo pactuado.

Parágrafo único. No caso de dano ou avaria, será assegurado às partes interessadas o direito de vistoria, de acordo com a legislação aplicável, sem prejuízo da observância das cláusulas do contrato de seguro, quando houver.

Tampouco destoa desta linha a determinação contida no artigo 73 do Anexo XV do Regulamento do ICMS-MS (Decreto Estadual nº 9.203 de 18.09.1998):

“Art. 73. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, mod. 8, será utilizado por quaisquer transportadores que

executarem serviço de transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional, de cargas, em veículos próprios ou afretados (Conv. SINIEF N° 06/89, art. 16).”

Conforme visto, portanto, a recorrente agia em nome próprio, e não de terceiros, sendo o transporte rodoviário realizado sob sua responsabilidade. Não há nos autos qualquer documento que demonstre que os contratos realizados com os terceiros transportadores tinham a aprovação dos tomadores do serviço no que tange à questão da responsabilidade. Ao contrário do que sustenta a recorrente, o CTRC não caracteriza nenhuma relação contratual de agenciamento.

Resta claro também nos autos, aliás, é mesmo inconteste, que os tomadores do serviço pagavam à recorrente pelos serviços de transporte. Assim, cabia a ela decidir, em cada operação, se subcontrataria ou não, em seu nome, serviços de terceiros. A mera alegação de que não possuiria frota própria não descaracteriza a sua obrigação, perante os contratantes, pela prestação do serviço.

Dessa forma, não havia comissão alguma. O que a recorrente pretendeu demonstrar, sem sucesso, foi que o lucro bruto das operações, representado pela diferença entre os valores recebidos das contratantes dos serviços de transporte, e as despesas por ela havidas com a subcontratação dos referidos serviços, representaria o seu faturamento.

No mesmo sentido do presente voto, os seguintes precedentes:

“AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE.FATURAMENTO.

Na contratação direta do transporte pela pessoa jurídica agenciadora, sem contrato entre a transportadora e os clientes daquela, constitui faturamento da agenciadora do transporte os valores recebidos dos seus clientes para repasse à empresa transportadora.” (Acórdão nº 203-12.202, relatora Silvia de Brito Oliveira)

“RECEITAS DE CONTRATOS DE TRANSPORTE.SUBCONTRATAÇÃO DO SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AGENCIAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RELATIVOS À SUBCONTRATAÇÃO.

Inexiste agenciamento nos casos em que a prestadora de serviços de transporte contrata, em seu nome, serviços de transporte de terceiros para cumprir o contrato firmado com o tomador de serviço, configurando-se como faturamento o valor integral do primeiro contrato.” (Acórdão nº 202-16.490, relator Antonio Zomer)

“IRPJ — LUCRO PRESUMIDO — PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE — INOCORRÊNCIA DE INTERMEDIÇÃO

Uma vez caracterizada a atividade como de prestadora de transporte, ainda que se utilize subcontratados, a empresa prestadora tributada pelo lucro presumido não pode abater de sua base de cálculo do IRPJ os valores pagos àqueles que subcontratou. Somente é possível acatar que o ingresso financeiro de cliente não pertence à empresa se restar comprovada a relação de agenciamento ou intermediação.” (Acórdão nº 108-09.326, relator José Henrique Longo)

Portanto, o fato de a recorrente subcontratar pessoas físicas ou jurídicas para a execução do serviço, não implica, de forma alguma, a transferência do próprio negócio

contratado, ou que a parte do valor recebido dos contratantes equivalente ao valor pago por esse serviço seja “receita de terceiros”, e não receita própria, como quer a recorrente.

A recorrente era empresa optante do Simples, e nesta modalidade foi tributada pelos contestados autos de infração. Assim, carecem de sentido as alegações feitas, em sede impugnatória, de que teria sido tributada pelo lucro presumido, e, em sede recursal, de que a ela não poderiam ser aplicadas as regras do SIMPLES NACIONAL, veiculadas pela Lei Complementar nº 123/06, vez que não há nada neste sentido nos autos.

Nos termos da lei do Simples (Lei nº 9.317/96), sobre a receita bruta definida no seu artigo 2º, § 2º, da Lei nº 9.317/96, são aplicados percentuais variáveis, conforme a receita bruta acumulada, para calcular o valor dos tributos devidos que estão incluídos no regime simplificado.

Neste regime, cediço que não há espaço para quaisquer outras exclusões da receita bruta, que não as por vendas canceladas e por descontos incondicionais concedidos, nos termos do mesmo dispositivo acima citado. Vale dizer, não podem os seus custos ser deduzidos da receita bruta, no regime do Simples.

Alega a recorrente que deveria ter sido excluída de ofício do Simples. A uma, porque a tributação se lhe tornou muito mais gravosa, do que se lhe fosse permitido apurar separadamente cada uma das exações, seguindo o regime comum. E a duas, porque no seu entender a exclusão seria obrigatória, devendo ter sido feita de ofício, vez que não pode permanecer na condição de empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00.

Não procedem os argumentos. Ainda que acaso tenha a tributação se tornado mais gravosa, fato é que isto decorre da opção feita pela própria recorrente. Acaso desejasse ela deduzir integralmente os valores dos seus custos na apuração do resultado, teria ela de ter optado pela tributação pelo lucro real, não cabendo ao fisco fazer por ela tal opção. E tampouco era a exclusão obrigatória, posto que a receita bruta apurada pelo fisco em valor superior ao limite para permanecer no Simples ocorreu no próprio ano sob fiscalização, e não no ano anterior. Assim, a própria Lei nº 9.317/96, no seu artigo 23, § 3º, prevê o tratamento aplicável ao excesso verificado no decorrer do ano, o que não implica, como se sabe, a exclusão da empresa do regime simplificado no próprio ano.

Noutra linha de defesa, alega a recorrente que os autos de infração são improcedentes por ausência de provas, vez que os livros de apuração de ICMS são insuficientes para demonstrar, de forma exclusiva, a ocorrência do fato gerador do Simples. Que tais livros serviriam, no máximo, como um indício da ocorrência do fato gerador, que não pode obrigação acessória de um imposto estadual servir de base exclusiva para constituição de uma obrigação principal de um tributo federal, e que os livros de apuração de ICMS sequer são obrigatórios para as empresas englobadas no Simples Federal.

O Livro de Apuração do ICMS é livro de escrituração obrigatória, nos termos da legislação estadual, assim como também o é o Livro Registro de Saídas, com base nos quais foi efetuado o levantamento das receitas auferidas pela recorrente, e não há nenhum impedimento a que a autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil deles se utilize. Pelo contrário, a legislação confere aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil poderes bastante amplos de fiscalização, podendo basear suas conclusões em quaisquer livros e documentos da escrituração do contribuinte, bem como na escrituração de outros contribuintes,

em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (artigos 276 e 911 do RIR/99).

De fato, tal questão é pacífica na jurisprudência do CARF, bastando a tanto citar os seguintes precedentes já referidos pela decisão recorrida:

“DOCUMENTAÇÃO DO CONTRIBUINTE – MEIO DE PROVA – LANÇAMENTO – Apuradas divergências entre a DIPJ e o Livro de Apuração do ICMS, cabe ao contribuinte demonstrar a insubsistências das divergências apuradas, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de se concluir pela omissão de receitas e apuração da respectiva tributação.” (Acórdão 1º CC nº 101- 96.538, relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“SIMPLES – RECOLHIMENTOS A MENOR – Legítimo o lançamento de ofício das diferenças apuradas relativas a recolhimentos de valores declarados a menor em face da utilização de alíquota inferior a aplicável.

SIMPLES – BASE DE CÁLCULO – Procede a exigência dos tributos componentes do SIMPLES calculados sobre a diferença da receita bruta declarada e a registrada no Livro de Apuração do ICMS.

RECEITA BRUTA – APURAÇÃO – PROVA EMPRESTADA – Não constitui prova emprestada a utilização do Livro de Apuração do ICMS para apuração da receita bruta, sendo do contribuinte o ônus da prova da existência de saídas que não configurou receitas.” (Acórdão 1º CC nº 103-23.221, relator Paulo Jacinto do Nascimento)

Prossegue a recorrente alegando haver equívoco na grandeza eleita na autuação por ignorar o fato de que nas notas fiscais há menção ao valor das mercadorias transportadas, e que não se há que confundir o ICMS-mercadorias com o ICMS-frete. Sustenta ainda que os artigos 33 a 38 do Anexo III do RICMS/MS dispõem que o ICMS-frete será incluído na operação de venda de mercadoria (ICMS-mercadoria), nos casos de substituição tributária nas operações de transporte envolvendo produtos agrícolas, sobretudo grãos, mercadorias transportadas pela recorrente no ano-calendário 2006.

Ora, à toda evidência, trata-se se argumentos completamente novos, somente em sede recursal arguidos, não havendo nenhum motivo para que desta matéria se conheça.

De qualquer sorte, registre-se que questões envolvendo a incidência ou não, ou a quantificação da incidência, de tributo estadual sobre certas operações, refogem totalmente dos limites da lide, sendo mais um motivo para delas não se conhecer.

A receita apurada pelo fisco nos livros de Apuração do ICMS e de Registro de Saídas, consoante está resumida no quadro de fls. 87, é a receita de prestação de serviço de transporte (códigos fiscais 5351, 6351, e 6352), e nada tem a ver com o valor das mercadorias transportadas. Acaso houvesse alguma divergência entre os valores pela própria recorrente escriturados nestes livros e os valores constantes dos documentos fiscais respectivos – os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – cumpriria a ela trazer provas deste fato, o que não fez.

As mesmas observações acima feitas aplicam-se às alegações da recorrente que versam sobre a “carta-frete”, e sobre o valor do pedágio, isto é, trata-se também de

matérias novas, não arguidas em sede de impugnação, pelo que não devem ser conhecidas, além do que, de toda sorte, não se fizeram acompanhar de quaisquer provas.

Por fim, quanto às alegações de que a multa aplicada deveria ser revista, quer por violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, do não-confisco e da isonomia, quer pela aplicação do comando do artigo 112 do CTN, quer pela sua simples redução a 20%, aplicável aos casos de mora, quer pela invocação do comando do artigo 21 da Lei nº 9.317/96, que versa sobre a penalidade aplicável em caso de falta de comunicação, pelo sujeito passivo, de sua exclusão do Simples, quando obrigatória, cumpre apenas observar que a penalidade aplicada é exatamente aquela prevista em lei para a hipótese dos autos.

Assim, não havendo qualquer dúvida, por parte do julgador, que implique interpretação de maneira mais favorável ao acusado, e não tendo nenhuma pertinência ao caso concreto a multa de mora de 20% ou a do artigo 21 da Lei nº 9.317/96, cumpre observar que falece competência a este órgão julgador para deixar de aplicar lei regularmente editada pelo Poder Legislativo sob o fundamento de violação a princípios constitucionais, estando tal questão devidamente pacificada por meio de súmula, de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado, e que a seguir se transcreve:

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

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator