



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720931/2010-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.012 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente INTERAVIA TRANSPORTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. SÚMULA CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. CONTRAÇÃO FRACIONADA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. RECONHECIMENTO DO FRETE

A contratação fracionada de serviços de transporte, consistente no aluguel de veículo e no serviço de direção, não afasta o reconhecimento do frete quando houver coincidência entre as partes contratante e contratada. Eventuais custos operacionais suportados diretamente pelo contratante devem compor o salário-de-contribuição para fins de apuração das contribuições previdenciárias relativas aos contribuintes individuais.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. TETO DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO

É do tomador do serviço a obrigação de arrecadar o valor das contribuições devidas pelo contribuinte individual, ficando dispensado desta exigência apenas nos casos em que conseguir comprovar que o segurado já recolhia pelo teto.

MULTA DE MORA. SUPERVENIÊNCIA DE NORMA. MENOR ONEROSIDADE. RETROATIVIDADE

Pela comparação das normas anterior e posterior à vigência da Lei nº 11.941/2009, a aplicação da multa de mora prevista no art. 35 relativa a fatos precedentes ao dito diploma deve considerar a norma menos onerosa ao contribuinte.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO RECURSAL

Suprimida a apreciação em primeira instância, opera a preclusão na hipótese de fundamentos inaugurados em sede recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto no que se refere a constitucionalidade de normas, a ausência de dispositivos legais relativos aos juros e a multa de mora e a alteração das alíquotas aplicadas; e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	Índice de Peças Processuais			
Documento	Auto de Infração	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
Localização (Fl.)	3 – Parte 1	5956 – Parte 2	6033 – Parte 2	6047 – Parte 2

Para registro, o feito está apenso aos autos do processo nº 10480.720930/2010-61 e acompanha os processos nº 10480.720932/2010-51, 10480.720933/2010-03 e 10480.720970/2010-11 que, em síntese, tratam de autos de infração atinentes às Contribuições Sociais Previdenciárias do mesmo período de apuração e, no caso do último listado, representação fiscal para fins penais.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo às Contribuições Sociais Previdenciárias, o recorrente se insurgiu perante o contencioso

administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 11-44.548 da lavra da 7ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento no Recife (DRJ/REC).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

A fiscalização identificou, nas competências 01/2006 a 12/2006, diferenças entre os valores declarados pela empresa na DIPJ e nas GFIP, relativos aos serviços de frete que lhe foram prestados por transportadores autônomos de carga.

Intimada a esclarecer a divergência supracitada, a empresa, segundo o fisco, atestou que as diferenças correspondiam aos pagamentos do diesel, efetuado pela mesma na contratação dos fretes de pessoas físicas e não inclusos nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, fornecendo à auditoria planilha contemplando mencionados valores, consoante fls. 81/15.566.

Por seu turno, a fiscalização salientou, no relatório de fl. 35, a impossibilidade da exclusão de referidas despesas do cálculo dos salários-de-contribuição, nos seguintes termos:

Entretanto, a Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005, vigente à época dos fatos, não prevê este tipo de exclusão. O art. 69, § 2º da referida IN, na definição de salário de contribuição do transportador autônomo de carga, esclarece que o mesmo “correspondente a 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.

Considerou, assim, mencionadas diferenças como remunerações dos transportadores autônomos, a título de frete, constituindo o presente AI 37.243.9586, para a cobrança das contribuições sociais dos referidos segurados, sobre elas incidentes, cujas bases foram calculadas nos moldes do art. 201, II, § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, consoante relatório de lançamento, à fls. 16/17 dos autos.

A empresa supracitada restou responsabilizada, dada a sua obrigação em arrecadar, mediante desconto, e recolher as citadas contribuições dos segurados em tela.

Totalizou o crédito, na ocasião de sua consolidação, o montante de R\$1.122.219,00 (um milhão, cento e vinte e dois mil, duzentos e dezenove reais).

Cientificada do lançamento em 21/05/2010, a interessada, por meio de representantes legais (cf. documentos de identificação e procuração juntados ao feito), manejou, em 22/06/2010, impugnação (fls. 15.568/71), ocasião em que requer a improcedência do AI, arguindo, em síntese:

I – atipicidade da situação – a contratação do transportador autônomo é feita para atender contratos da autuada com outras empresas, sendo o combustível adquirido pela autuada, motivo por que só entram no cálculo do salário de contribuição do referido segurado o custo do trabalho e da locação do bem.

II – alíquota aplicável – o caminhoneiro, que trabalha com veículo próprio, é contribuinte individual, sendo aplicável às suas contribuições a alíquota de 11% e não 20% como imposto pela fiscalização.

III – limitação do salário de contribuição – o fisco não observou o limite máximo do salário de contribuição por segurado, sendo necessário o chamamento dos segurados ao feito, para verificação de cada situação individual.

Requer, ainda, perícia para refazer os cálculos, indicando assistente técnico.

Fez, ainda, juntar à sua defesa, cópias das peças do presente AI e de outros lavrados na mesma ação fiscal.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/REC decidiu por unanimidade não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

DRJ ACORDÃO - EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

PERÍCIA. CHAMAMENTO À LIDE. INDEFERIMENTOS.

Incabíveis perícia e chamamento de terceiros à lide, quando verificadas serem despiciendas e procrastinatórias as suas realizações, pelo fato de a empresa deter (ou ter a obrigação de deter) provas capazes de elucidar as questões suscitadas, que poderiam ter sido apresentadas na ocasião da impugnação.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carrou em síntese os seguintes fundamentos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DOS FATOS

Que o feito versa sobre exclusão indevida dos valores de óleo diesel do salário de contribuição dos autônomos e seu reflexo sobre as contribuições a serem recolhidas pela empresa;

Que a recorrente foi autuada no valor total de R\$ 1.122.219,00, computada a contribuição, juros de mora e multas de mora e de ofício;

Que o auto de infração se refere a contratação eventual pela recorrente de transportadores para entrega de mercadorias;

Que o seu objeto social é a prestação de serviços de transporte;

Que quando contratada, há retenção de valores em nota de contribuições previdenciárias, além de outras limitações de base de cálculo em função da natureza da operação;

Que o contrato é fechado diretamente com a recorrente, e não com os autônomos;

Que a contratação posterior do autônomo considera apenas o custo do serviço e de locação do bem para determinação do salário de contribuição, uma vez que o combustível é adquirido pela transportadora que, inclusive, pode utilizar créditos;

Que a nota de combustível é emitida em nome da recorrente;

DA NULIDADE – DESRESPEITO A AMPLA DEFESA E AO
CONTRADITÓRIO

Que embora envolva questão de fato e assuma a possibilidade de aplicação indevida de alíquotas previdenciárias, houve indeferimento do pedido de perícia;

Que por o Poder Público está submetido à legalidade por determinação estrita;

Que os atos administrativos, na condição de atos de lançamento, encontram-se jungidos ao disposto na lei, só podendo ser adotados na hipótese de ocorrerem no plano fático as circunstâncias que a própria lei estabelece como necessárias ao exercício da competência atribuída;

Que o indeferimento da perícia pela autoridade primária é de flagrante desrespeito à ampla defesa, uma vez que se trata de questão de fato, inestimável para a resolução do presente processo;

Que o recorrente não apenas juntou documentos, contudo demonstrou factualmente que o cálculo efetuado pelo autuante estava errado, uma vez que não considerou as alíquotas de contribuição entre 8% e 11%, nem o teto previdenciário; logo a prova desejada não era meramente documental;

Que para evitar a manutenção da agressão à ampla defesa, é necessário reavaliar os cálculos apresentados uma vez que comprovada sua incorreção;

Que deve haver perícia para se pronunciar sobre: 1. *Nos cálculos do presente auto de infração foi levada em conta a alíquota de 11% ou de 20%? Caso tenha sido 20%, qual seria o valor com a alíquota de 11%? Neste caso, restaria algum débito ou crédito para a autuada?*; 2. *Nos Levando em consideração a limitação de recolhimento de contribuição previdenciário pelo segurado (valor máximo do salário de contribuição) aplicável ao ano calendário da autuação, os cálculos apresentados no auto de infração estão corretos ou incorretos? Há como se fazer o cálculo das contribuições sem a avaliação dos segurados um a um? Ao final, há algum débito ou crédito para a autuada?*; 3. *Fazendo o cálculo cumulativo da aplicação da alíquota de 11% e da limitação do salário de contribuição, qual o valor final a que se chegou? Há crédito ou débito para a autuada?*

Que, para tanto, fica indicada como assistente técnica a analista contábil arrolada na peça recursal (fl. 6056);

DO MÉRITO

Que as contratações eventuais de autônomos não dizem respeito ao “frete completo”; mas, sim, ao serviço de motorista e locação de veículo;

Que a recorrente é transportadora que toma de serviços de motoristas autônomos, onde a contratação, em virtude de situação especial, não contém em sua base o combustível ;

Que os valores relativos a combustível nunca integraram a remuneração do autônomo, de maneira que não há “dedução” deste montante;

DA ALÍQUOTA E DA BASE DE CÁLCULO

Que acaso não considerados os demais argumentos, a Lei nº 8.212/1991 prevê alíquota de 11% de retenção, ao contrário de 20% tomado pelo auto de infração;

DO MANDADO DE SEGURANÇA STF Nº 25476

Que o RMS 25.476 foi julgado pelo STF, ocasião em que foi reconhecida a atipicidade da situação ora analisada em relação ao art. 22, III da Lei nº 8.212/1991; em razão do que foram restabelecidos os parâmetros constantes do Decreto nº 3.048/1999;

Que, portanto, foi afastada a aplicação da Portaria nº 1.135/2001, um dos sustentáculos do auto de infração aqui guerreado;

Que a alíquota a ser aplicada é de 11,71%, e não 20%, conforme visto na instância primária.

DA LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Que em verdade a base de cálculo deveria tomar em conta os salários de contribuição individuais, segurado por segurado;

Que pela ausência de tratamento individualizado, há presunção de que não tenha ocorrido qualquer outra prestação de serviço pelos segurados;

DO CHAMAMENTO DOS SEGURADOS

Que é necessário o chamamento ao presente processo dos segurados que não detiveram a retenção, uma vez que existe a limitação do salário de contribuição, sob pena de se trabalhar apenas por suposições;

Que sem tal medida não há como se chegar a um salário de contribuição exato;

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA – CARÁTER
CONFISCATÓRIO

Que dada a elevação da multa aplicada ao caso, há mácula ao princípio constitucional de vedação ao confisco;

Que há manifestação do STF no sentido de acatar a aplicação do princípio supracitado no tratamento das multas tributárias;

DA FALTA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVOS ACERCA DE
MULTA E JUROS

Que não foram indicados os dispositivos legais que embasam a multa e os juros de mora aplicados;

Que os percentuais são estranhos, principalmente no que toca aos juros de mora, para os quais não está determinado o uso de juros fixos ou de Selic;

DA MULTA DE MORA E DA LEI Nº 11.941/2009

Que a multa de mora aplicada não se demonstra viável, uma vez que, com a Lei nº 11.941/2009, foi reduzido o percentual ao patamar de 0,33% ao mês, observado o máximo de 20%.

DO PEDIDO

Ante todo o exposto, requer a recorrente que Vossas Senhorias revejam por completo a decisão primária, considerando:

- a) A nulidade da decisão primária em virtude de afrontar a ampla defesa;
- b) Caso assim não a considerem, julguem improcedente o auto de infração em virtude da inexistência da infração imposta;
- c) Não reconhecendo tais argumentos, julguem inviáveis as multas aplicadas em virtude dos argumentos expedidos no corpo das razões do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

ADMISSIBILIDADE

TEMPESTIVIDADE

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 12/02/2014, conforme Aviso de Recebimento (fl. 6043 – Parte 2). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 17/03/2014 (fl. 6047 – Parte 2), é considerado tempestivo.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

Em sede impugnatória (fl. 5958 – Parte 2), a recorrente apresentou pedido de perícia *para comprovar os argumentos da defendente*, em especial para reavaliação dos *cálculos apresentados para fazer constar a alíquota de 11% e efetuar a limitação do salário de contribuição do segurado*. Na ocasião, foram relacionados os quesitos a serem respondidos, ademais da nomeação da assistente técnica.

Sobre o pleito, se posicionou a DRJ/REC (fl. 6037 – Parte 2).

Por seu turno, as contribuições sociais dos referidos segurados, lançadas no presente processo, conforme discriminativo de fls. 6/7, correspondem, exatamente, a 11% das supracitadas bases de cálculo, percentual demandado pela impugnante, sendo, em consequência, seu queixume, no tocante à alíquota aplicada, desprovido de motivação.

Já no pertinente ao limite máximo do salário-de-contribuição, por segurado, reclamado pela defesa, cabe salientar ser despicienda a realização de perícia para a sua verificação ou o chamamento de cada segurado ao feito, dado que a impugnante detém ou deveria deter toda a documentação relativa ao tributo em questão, sendo, assim, capaz de individualizar a referida tributação e demonstrar eventual excesso no lançamento em tela, ônus do qual não se desvencilhou e que é seu, por havê-lo alegado.

Rejeitam-se, por conseguinte, as demandas da perícia ou do chamamento de terceiros ao processo, por se revelarem desnecessárias e protelatórias.

Com assertividade o colegiado de piso aplicou o art. 18 c/c 28, ambos do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 18. 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, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Uma vez que as justificativas apresentadas pela defesa para promoção da perícia são prescindíveis, conforme entendimento esposado pela DRJ/REC, correto o seu indeferimento sem que isto implique em cerceamento de defesa. Neste sentido, a Súmula CARF nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Portanto, adoto os fundamentos da decisão de piso e indefiro em sede recursal o pedido de perícia.

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE

Ainda com arrimo no pedido de perícia, a recorrente sugere a intercorrência de nulidade derivada da denegação em primeira instância, com base na hipotética afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Sobre o tema nulidades, importa acudir a disciplina contida no Decreto nº 70.235/1972.

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.

(...)

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.

Em que pese o esforço da defesa, a norma legal prevê que eventuais irregularidades, incorreções e omissões distintas do fator *competência* são passíveis de saneamento quando prejudiciais ao sujeito passível. Como visto, a hipótese suscitada de nulidade efetivamente não se fixa no campo de atuação da autoridade fiscal.

O tópico precedente, reitere-se, consigna que o destinatário da perícia classificou o pedido de prescindível, por todas as razões ali expostas, de modo que não há que cogitar em necessidade de saneamento ou mesmo cerceamento do direito de defesa.

Por isso, os argumentos pautados no recurso voluntário não serão acolhidos para fins de reconhecimento de nulidade.

MATÉRIA NÃO CONHECIDA

CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS

A defesa se insurge ante o alegado caráter confiscatório da multa aplicada ao caso, pelo que requer sua revisão ou exclusão por suposta afronta ao art. 150, IV da Constituição Federal.

Sobre tal argumento, deve-se recorrer ao disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Ademais do lastro legal, a matéria foi fixada por este Conselho com a edição da Súmula CARF nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste ensejo, por total falta de competência, a alegação de nulidade não será conhecida.

DA AUSÊNCIA DE DISPOSITIVOS ACERCA DA MULTA E DOS JUROS

Em um dado ponto, a defesa reclama da ausência dos dispositivos legais que embasem a multa e os juros de mora aplicados. Ao tempo em que ressalta a afronta ao princípio da ampla defesa, dá ênfase a percentuais estranhos, principalmente no que toca aos juros de mora.

Em que pese o esforço argumentativo, ressalta-se que a matéria não foi erigida na fase impugnatória o que impõe a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Dada a preclusão, não conheço do fundamento.

DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO E DO MS 25.576/STF

Outra tese trazida na etapa recursal diz respeito a possível alteração de alíquota, de 20% para 11,71%, em função de entendimentos esposados no RMS 25.476 do STF.

Em que pese o esforço argumentativo, ressalta-se novamente que a matéria não foi erigida na fase impugnatória o que impõe a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Pela preclusão, não conheço do fundamento.

DA ALÍQUOTA APLICÁVEL

Com fundamento no art. 21 da Lei nº 8.212/1991, a recorrente afirma que a aplicação da *alíquota de 20% de retenção imposta no auto de infração é indevida para a situação fática, devendo ser aplicada a alíquota de 11%.*

Especificamente sobre este ponto, a DRJ/REC cotejou as bases de cálculo das contribuições sociais arroladas no bojo do processo nº 10480.720930/2010-61 (fl. 6036 – Parte 2), que trata das contribuições de responsabilidade da empresa (AI nº 37.243.957-8), com o valor apurado no anexo Discriminativo do Débito (DD) (fls. 7 – Parte 1). Vide resultado.

Competência	Base de Cálculo	Contribuição Apurada	Alíquota
jan/06	R\$ 331.684,51	R\$ 36.485,30	11%
fev/06	R\$ 288.960,33	R\$ 31.785,64	11%
mar/06	R\$ 449.914,93	R\$ 49.490,64	11%
abr/06	R\$ 357.677,09	R\$ 39.344,48	11%
mai/06	R\$ 531.792,61	R\$ 58.497,19	11%
jun/06	R\$ 515.221,70	R\$ 56.674,39	11%
jul/06	R\$ 564.794,03	R\$ 62.127,34	11%

ago/06	R\$ 647.483,44	R\$ 71.223,18	11%
set/06	R\$ 601.525,35	R\$ 66.167,79	11%
out/06	R\$ 614.505,78	R\$ 67.595,64	11%
nov/06	R\$ 616.545,53	R\$ 67.820,01	11%
dez/06	R\$ 537.341,64	R\$ 59.107,58	11%

Como demonstra o comparativo, em nenhuma competência o percentual aplicado foi diferente do que é pleiteado na peça recursal. Destarte, por falta de interesse do recorrente na matéria, o tópico não será conhecido.

MATÉRIA CONHECIDA

DA CRIAÇÃO DE TRIBUTO POR ANALOGIA

A recorrente assenta sua defesa na afirmação de que a estrutura de negócio montada se baseia na dupla contratação dos transportadores autônomos, consistente na conjunção do aluguel do veículo de carga e do serviço pessoal de motorista. Segundo alega, não há contratação de *frete completo*.

Com base na dita organização, os custos operacionais ficariam sob sua responsabilidade, em especial os combustíveis, para o que poderia se valer, inclusive, de outros créditos tributários. Dada a condição fracionada do contrato, portanto, determinados custos seriam absorvidos pela recorrente.

Nesta esteira, a rubrica combustíveis não integraria a remuneração do transportador autônomo, o que eliminaria a hipótese de dedução aventada pela fiscalização. Ou seja, não haveria dedução pois o combustível não teria composto a remuneração contratada para os serviços fracionados.

Pela suposta inexistência de dedução, segundo a defesa, a tese está fundamentada na vedação contida no art. 108, § 1º do CTN, relativa ao uso da analogia para exigência tributária.

Sobre o tema, há que se destacar a regulamentação específica dada pelo art. 201, § 4º do Decreto nº 3.048/1999, cuja redação vigente à época dos fatos dizia.

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

(...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

(...)

§4º A remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde a vinte por cento do rendimento bruto. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032/2001)

O caso posto se destaca pelo fato de que o fracionamento do contrato não disfarça a indivisibilidade do serviço. De outro modo, os contribuintes individuais elegidos pelo recorrente não apenas prestam o serviço de direção dos veículos; como também se apresentam como os proprietários de tais bens.

A aceitação do fracionamento de contratos quanto há coincidência de partes não pode prosperar. Como visto, as figuras de contratante e contratado se repetem no aluguel do veículo e na avença relativa ao serviço de direção. Tal circunstância, pois, reclama o reconhecimento da natureza jurídica de frete, em que o custo dos combustíveis é computado para fins previdenciários.

Se assim não fosse, a economia fiscal proporcionada pela exclusão do cálculo tributário de um dos elementos mais dispendiosos da atividade de transporte, o combustível, se tornaria praxe de mercado em detrimento da previdência pública. De outra maneira, a persistência de tal prática denota uma vantagem concorrencial não desejada pela norma, em desfavor daqueles que optam por plena conformidade com o texto legal.

A normatização específica supra transcrita prevê que a base de cálculo previdenciária se restringe ao percentual de 20% do faturamento contratado, reconhecida pelo legislador, assim, a situação peculiar de custos que envolve a atividade de transportes. Todavia, tal concessão não quer dizer que os fatos podem se emoldurar em configurações jurídicas aleatórias, submetidas exclusivamente ao crivo da conveniência aos contribuintes.

Os fatos revelam que a recorrente locou veículos e contratou os serviços de direção diretamente de respectivos proprietários; ao invés de adotar o modelo regular de prestação de serviços por meio de frete. Vide manifestação da DRJ/REC (fl. 6036- Parte 2).

E nada mais fez a legislação, assim agindo, do que reconhecer a existência de despesas que, naturalmente, compõe a realização dos referidos serviços, de sorte a não computar a integralidade dos valores despendidos com os mesmos como salário-de-contribuição.

Sobre o valor bruto, pago ou creditado ao transportador pessoa física, incide um percentual de 20% (vinte por cento) para a obtenção da base de cálculo a ser tributada, o que faz com que os 80% (oitenta por cento) restantes sejam considerados como custos do transporte efetuado.

Em referidos custos estão refeições, hospedagens, pedágios, manutenção e reparos de veículos, combustíveis, dentre outros.

Note-se que não há, assim, incidência tributária sobre o total dos valores pagos pelos serviços dos mencionados segurados, ao contrário do que ocorre com os segurados contribuintes individuais em geral, cuja incidência tributária se faz sobre a generalidade dos valores por estes últimos auferidos.

Logo, para fins de obtenção da base de cálculo em tela, há de se considerar o valor bruto dos dispêndios com transportadores autônomos, não havendo como acolher qualquer dedução, dado que os custos dos referidos serviços, aí incluídos os combustíveis, já estão devidamente contempladas nos 80% dos valores não tributados.

Como bem observou aquele colegiado, o decreto já prevê um percentual de exclusão para acolher as despesas inerentes à atividade; de forma que sua desconsideração uma vez mais ensejaria dupla vantagem, em contrariedade ao propósito da lei.

Neste diapasão, o rendimento bruto mencionado pelo Decreto deve associar os valores de aluguel, serviço de motorista e os demais suportados pela recorrente, o que equivale ao conceito de frete completo.

Em verdade, o fracionamento em tal cenário deve ser desconsiderado pela atividade fiscal para fins de plena aplicação da norma geral contida no art. 21 da Lei nº 8.212/1991, em que consta menção expressa ao *salário-de-contribuição*.

*Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.
(...)*

Além do critério de onerosidade tributária, qual outra razão ampararia a não opção pelo convencional modelo de frete completo? Não há. Em verdade, o princípio jurídico da liberdade econômica não deve servir de justificativa para a consolidar práticas evasivas, marcadas pela injustiça fiscal ou atentatórias ao ambiente concorrencial de mercado.

Desta forma, os gastos com combustíveis devem compor o salário-de-contribuição, segundo a diretriz legal, para subsidiar a apuração das contribuições previdenciárias a partir da metodologia instalada pelo art. 201, § 4º do Decreto nº 3048/1999.

Pela não constância de outro fim legítimo que justifique a estrutura descrita pela defesa, mais além da economia tributária, deve preponderar a tributação específica disciplinada pelo ordenamento, pelo que não merece guarida o fundamento posto.

DA LIMITAÇÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO E DO CHAMAMENTO DOS SEGURADOS

A defesa intenta imputar nulidade ao auto de infração em decorrência da metodologia aplicada para apuração das contribuições devidas. Segundo consta, a simples apuração da diferença de combustível, de maneira global, deveria ser substituída pela análise individual por segurado.

Isto se explica, conforme advoga, pela limitação de retenção máxima pelo salário de contribuição, o que teria causado incongruências nos valores aplicados.

Ainda em virtude do limite do salário-de-contribuição, a recorrente entende ser *necessário o chamamento ao presente processo dos segurados que não detiveram a retenção*, pois, sob pena de *trabalhar com suposições*, não há como se chegar a um valor exato.

Para elucidar a questão trago ementas de decisões proferidas pela CSRF em 2012 e 2019, respectivamente.

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 2402-002.807
CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS – CONTRIBUIÇÃO PELO TETO MÁXIMO –
COMPROVAÇÃO Estão obrigadas a efetuar a arrecadação e o recolhimento das
contribuições dos segurados todas as empresas, inclusive aquelas optantes pelo
SIMPLES. Eventual recolhimento já ocorrido em razão de prestação de serviço em outra*

empresa ou na condição de segurado empregado deverá estar comprovado de acordo com os procedimentos estabelecido nas normativas do órgão.

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-008.438

ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL PELO TETO MÁXIMO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. É do tomador do serviço a obrigação de arrecadar o valor das contribuições devidas pelo contribuinte individual, ficando dispensado desta exigência apenas nos casos em que conseguir comprovar que o segurado já recolhia pelo teto.

Como aporta aquele colendo Colegiado, o comando da norma é que o tomador de serviço se responsabilize pela retenção da integralidade das contribuições devidas pelo contribuinte individual contratado, observadas a alíquota e a base de cálculo vigente. Trata-se de uma medida de apoio à arrecadação pública que, todavia, pode ser afastada acaso se comprove que o contribuinte em questão já recolhia pelo teto.

Para menor retenção, compete a recorrente comprovar quais contribuintes individuais já teriam atingido o teto contributivo, o que não aconteceu nos autos. Embora já reproduzido acima, pela pertinência transcrevo trecho do julgamento exordial (fl. 6037 – Parte 2).

Já no pertinente ao limite máximo do salário-de-contribuição, por segurado, reclamado pela defesa, cabe salientar ser despicienda a realização de perícia para a sua verificação ou o chamamento de cada segurado ao feito, dado que a impugnante detém ou deveria deter toda a documentação relativa ao tributo em questão, sendo, assim, capaz de individualizar a referida tributação e demonstrar eventual excesso no lançamento em tela, ônus do qual não se desvencilhou e que é seu, por havê-lo alegado.

Nesta esteira, pela ausência de elementos que evidenciem a situação individual de cada contribuinte, a arrecadação devem repercutir a diferença total anotada na rubrica examinada, como procedido pela atividade fiscal.

De igual maneira, razão assiste a DRJ/REC quando expõe a prescindibilidade do chamamento dos segurados aos autos e, assim, o indefere. É que a debilidade probatória apresentada durante o transcurso do processo não transpõe o dever de comprovar no devido tempo a desnecessidade de recolhimento pela delimitação imposta pelo salário-de-contribuição.

As obrigações acessórias de retenção e recolhimento atribuídas às empresas contratantes estão consignadas no art. 30 da Lei nº 8.212/1991; onde, a propósito, não consta referência à qualquer limitação. Por sua vez, são as normativas dos órgãos de arrecadação que definem procedimentos em caso de excesso contributivo, em todo caso observada a devida comprovação.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*
- b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados*

empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9876, de 1999)

Por todo o exposto, não merece acolhida o argumento posto e fica mantido o indeferimento do pedido de chamamento dos segurados ao processo.

DA MULTA DE MORA E DA LEI Nº 11.941/2009

A recorrente pleiteia a revisão da multa de mora aplicada para que se restrinja ao limite máximo de 20%, em atenção ao teor da Lei nº 11.941/2009. Com efeito, a superveniência de dito diploma alterou a metodologia de cálculo da multa estabelecida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991, conforme abaixo.

LEI Nº 8.212/1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do [art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

LEI Nº 9.430/1996

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.

A apuração da multa de mora implementada a partir de 2009 poderia alterar a onerosidade imposta ao contribuinte, circunstância que deve ser cotejada com a legislação pretérita para fins de retroatividade da norma mais benigna. Neste sentido, o posicionamento da CSRF conforme ementa de decisão da 2ª Seção proferida em novembro de 2021.

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-010.101
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Portanto, com razão a defesa no sentido da necessidade de comparar a legislação contemporânea aos fatos com a superveniente para fins de determinação do modelo de cálculo da multa de mora mais favorável à recorrente.

▪ Conclusão

Baseado no exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que se refere a constitucionalidade de normas, a ausência de dispositivos legais relativos aos juros e a multa de mora e a alteração das alíquotas aplicadas; e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro