



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720932/2010-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.013 – 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.

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 regra 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 e a ausência de dispositivos legais relativos aos juros e a multa de mora; e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 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	5958 – Parte 2	6033 – Parte 2	6047 – Parte 2

Para registro, o feito está apenso aos autos do processo n.º 10480.720930/2010-61 e acompanha os processos n.º 10480.720931/2010-14, 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 11-44.547 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. 80/15.565.

Por seu turno, a fiscalização salientou, em seu relatório, a impossibilidade da exclusão de referidas despesas do cômputo dos salários de contribuição, nos seguintes termos:

Entretanto, a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 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 37.243.9594, para a cobrança das contribuições sociais destinadas ao SEST e SENAT, 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.

Totalizou o referido crédito, na ocasião do lançamento, o montante de R\$251.365,51 (duzentos e cinquenta e um mil, trezentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e um centavos).

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 atuada com outras empresas, sendo o combustível adquirido pela atuada, motivo por que só entram no cômputo 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 para as contribuições destinadas ao SEST/ SENAT a alíquota de 2,5%, observando-se 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 PREVIDENCIÁRIA

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\$ 251.365,51, 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: *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?;

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 o art. 7º da Lei nº 8.706/1993 prevê a incidência de alíquota de 2,5% sobre o salário de contribuição, e não sobre o total;

Que o salário contribuição é limitado pelo teto vigente para a legislação previdenciária;

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. 5961 – Parte 2), a recorrente apresentou pedido de perícia *para comprovar os argumentos da defendente*, em especial para reavaliação dos *cálculos apresentados para efetuar a limitação do salário de contribuição do segurado*. Na ocasião, foi indicado o quesito a ser respondido, ademais da nomeação da assistente técnica.

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

Por seu turno, as contribuições sociais lançadas no presente processo tiveram como alíquota, exatamente, 2,5% (1,5% para o SEST e 1% para o SENAT), conforme se observa no discriminativo de fls. 6/7, 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 que referido teto se refere tão somente às contribuições sociais devidas pelos próprios segurados para custeio da Previdência Social, o que não é o caso do presente feito, dado que os tributos em comento se destinam a outras entidades (SEST/SENAT) e caracterizam contribuição social de categoria econômica para o custeio das ações desenvolvidas pelos referidos serviços sociais autônomos em prol dos transportadores.

Diante do exposto, a realização de perícia ou o chamamento de cada segurado ao feito, demandados pela impugnante para a verificação do limite do salário de contribuição, tornam-se inócuos, dado que não existe referido limite e a impugnante detém ou deveria deter toda a documentação relativa ao tributo em questão, sendo, assim, capaz de verificar a regularidade dos valores lançados.

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 consignou a impropriedade de se estabelecer teto para o salário-de-contribuição relativo às contribuições previdenciárias destinadas a terceiros, cuja previsão legal no caso do SEST e do SENAT está consignada no art. 7º da Lei nº 8.706/1993.

Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:

I - pelas atuais contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;

II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;

(...)

§ 1º A arrecadação e fiscalização das contribuições previstas nos incisos I e II deste artigo serão feitas pela Previdência Social, podendo, ainda, ser recolhidas diretamente ao SEST e ao SENAT, através de convênios.

Dado se tratar da justificativa única para a produção da perícia, o pleito foi corretamente indeferido por prescindibilidade com base no art. 18 c/c 28, ambos do Decreto n.º 70.235/1972, sem que isto implique em cerceamento do direito de defesa.

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.

Neste sentido, a Súmula CARF n.º 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, com base no referido entendimento sumular associado aos fundamentos colacionados pela DRJ/REC, 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 n.º 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 recursos 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

MATÉRIA CONHECIDA

DA ALÍQUOTA APLICÁVEL E DO CHAMAMENTO DOS SEGURADOS

Embora o tópico sugira ponderações acerca da alíquota aplicável; em verdade aborda a base de cálculo das contribuições previdenciárias, como detalhado na sequência.

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.

Ainda em virtude da tese construída relativa ao 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*.

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

Recorro aqui à mesma análise tecida no tópico DO PEDIDO DE PERÍCIA supra. Em síntese, o fato é que as contribuições previdenciárias devidas a terceiros (SEST e SENAT) não estão limitadas pelo teto, uma vez que não se prestam ao custeio da previdência pública; mas, sim, ao funcionamento dos sistemas de apoio das trabalhadores no transportes rodoviário e autônomo. Vide descrição contida no Relatório Fiscal do Auto de Infração (fl. 36 – Parte 1)

5. O presente débito refere-se a valores de contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, no período de 01/2006 a 12/2006. Os lançamentos que integram este AI referem-se aos pagamentos efetuados a transportadores autônomos de carga que não foram considerados pelo contribuinte como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Da mesma maneira que a contribuição a cargo da empresa, tratada no bojo do processo nº 10480.720930/2010-61, o que se apresenta aqui é a necessidade de inclusão dos custos com combustíveis na base de cálculo tributária, uma vez afastado o fracionamento contratual como se exporá na sequência.

Por sua vez, desconstruída a tese que vincula as contribuições previdenciárias devidas a terceiros ao teto do salário-de-contribuição, deve prevalecer o entendimento da DRJ/REC quando expõe a prescindibilidade do chamamento dos segurados aos autos e, assim, o indefere. Embora já transcrito acima, pela pertinência reproduzo o texto do julgamento de piso.

Diante do exposto, a realização de perícia ou o chamamento de cada segurado ao feito, demandados pela impugnante para a verificação do limite do salário de contribuição, tornam-se inócuos, dado que não existe referido limite e a impugnante detém ou deveria deter toda a documentação relativa ao tributo em questão, sendo, assim, capaz de verificar a regularidade dos valores lançados.

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

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. 7º da Lei nº 8.706/1993, em que consta menção expressa ao *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 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 e a ausência de dispositivos legais relativos aos juros e a multa de mora; e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro