



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720683/2023-73
ACÓRDÃO	2101-002.883 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	UBER DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTO LEGAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá apresentar descrição, narrativa dos fatos de forma completa, clara, objetiva, enquadramento legal, matéria tributável, base de cálculo e demonstrativo dos valores apurados. Quando a descrição dos fatos nele contida não é clara e objetiva, impossibilita ao sujeito passivo o pleno conhecimento da imputação fiscal para defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas, implicando na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. LANÇAMENTO NULO.

É nulo, por cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, o lançamento não fundamentado em lei. A nulidade do lançamento implica no expurgo dos seus efeitos do mundo jurídico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros João Mauricio Vital e Antonio Sávio Nastureles que davam provimento para anular a decisão de primeira instância.

Sala de Sessões, em 5 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Joao Mauricio Vital, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração (fls. 4668 a 4690), referentes à contribuição patronal sobre valores pagos ou creditados a transportadores autônomos, bem como, sobre os valores de terceiros, SENAT sobre a contribuição do transportador autônomo e SEST sobre a contribuição do transportador autônomo.

A empresa apresentou impugnação em 16/06/2023 (fls. 4869 a 4996), com as seguintes alegações principais, de acordo com o Relatório do Acórdão Recorrido:

- Inicialmente, o sujeito passivo avalia que “o AFRFB desconsidera todo o arcabouço de normas tributárias aplicáveis à atividade da Impugnante, notadamente as leis votadas e aprovadas pelo Congresso Nacional, as normas editadas e publicadas pelo Poder Executivo, as normas expedidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e as orientações expedidas também pela Administração Tributária, por meio da Coordenação-Geral de Tributação (“COSIT”). Sendo este o seu basilar argumento, que passa a nortear os demais contrapontos às análises e conclusões apresentadas no Refisc.
- Propõe seja anulado o presente PAF em decorrência de supostos vícios que maculam o Relatório Fiscal em razão de “inobservância das leis, dos decretos, das instruções normativas e das manifestações oficiais da Administração Tributária sobre a matéria sub judice”.
- Na mesma toada, argumenta que houve inobservância da orientação da Solução de Consulta COSIT nº 47/2021, cuja ementa alinha-se ao seu posicionamento. E acrescenta que, por força da IN RFB nº 2058 os agentes da RFB são vinculados às orientações expedidas pela COSIT, não podendo deixar de aplicá-las, sob pena de indevido exercício discricionário de suas funções.

- Apoia-se no Acórdão nº 109-007.882, produzido em 12/08/2021 pela 5ª Turma da DRJ 09, referente ao Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 15746.720715/2021-13, também na condição de demandada, com a finalidade de comprovar que não é considerada pela Receita Federal do Brasil empresa prestadora de serviços de transporte, vez que o serviço de transporte seria de responsabilidade dos parceiros (motoristas) do sujeito passivo em uma relação direta com o usuário (passageiro), sendo o sujeito passivo apenas um prestador de Serviços de Intermediação Digital.

- Defende que não é cabível ao fisco exigir-lhe recolhimento de contribuições previdenciárias por ser uma prestadora de serviços de intermediação, em alinhamento “com o racional da legislação tributária – no que se inclui a manifestação da COSIT proferida no âmbito da Solução de Consulta COSIT nº 47/2021”.

- Enfatiza, em diversas oportunidades, que é responsável apenas pela intermediação entre o motorista autônomo e o passageiro, uma vez nunca se responsabiliza pela relação jurídica de transporte. E que, “existem três sujeitos envolvidos no serviço prestado pela impugnante, a saber:

(a) o “cliente” ou motorista-parceiro, pessoa física ou jurídica responsável pela prestação do serviço de transporte; (b) o usuário do aplicativo, autorizado a obter os serviços de transporte prestados pelos clientes da Impugnante, isto é, pelos motoristas; e (c) a Impugnante, empresa que presta o serviço de intermediação digital, conectando o seu cliente (motorista), prestador do serviço de transporte, ao usuário (passageiro) e, conseqüentemente, viabilizando o pagamento eletrônico deste último para o seu cliente”.

- Em diversas oportunidades, busca levar ao convencimento de que “a Uber é, pois, uma empresa de tecnologia que presta serviço de intermediação, disponibilizando sua plataforma tecnológica para que motoristas que desejam prestar serviços de transporte encontrem seus clientes, os quais, por sua vez, são usuários do aplicativo.

- Em continuidade aos seus comentários sobre os contratos firmados com os motoristas, declara:

“portanto, os contratos firmados entre “Uber e Motorista” e “Uber e Usuário”, ou, ainda no modelo Uber Eats, entre “Uber e restaurante”, “Uber e usuário” e “Uber e entregadores” possuem a mesma causa: todas as partes contratantes ajustam entre si que a Uber, por meio de seu aplicativo, encontre a contraparte do contrato, para que seja viabilizada a realização de um contrato de transporte ou de entrega, inclusive no que concerne ao seu pagamento”.

- Rebate a avaliação do Refisc acerca da existência de vínculo empregatício com o motorista usuário do seu aplicativo, pois diversas seriam as jurisprudências, tal como do TST, que decidiu pela inexistência de relação de emprego entre o sujeito passivo e os motoristas, em que pese ocorrências de decisões contrárias pelos

Tribunais Regionais do Trabalho da 1ª, 7ª e 15ª regiões, que decidiram pela existência da relação de emprego.

- Buscando comprovar a inexistência de vínculo empregatício com os motoristas, declara que “apresenta total concordância às decisões que não reconhecem a relação de emprego, já que os elementos estabelecidos na CLT para a configuração deste tipo de relação jurídico não se fazem presentes” e, a seguir, passa a demonstrar que na sua relação com os motoristas contratados, não estão presentes nenhum dos requisitos caracterizadores da relação de emprego (subordinação; pessoalidade; onerosidade e habitualidade).
- Subsidiariamente, contesta a aplicação da multa de ofício e juros de mora, e alega que há um limite de vinte salários-mínimos das bases de cálculo das contribuições ao SEST e SENAT.

Ao final, a recorrente requer, de acordo com o Relatório do Acórdão recorrido:

- Assim sendo, por todo o exposto, a Impugnante requer seja conhecida e julgada procedente da presente defesa, reconhecendo-se a nulidade do lançamento em razão dos vícios que maculam a sua validade, isto é, a inobservância das leis, decretos e instruções normativas que regem a matéria, assim como a não aplicação da orientação fixada pela COSIT ao modelo de negócio da impugnante.

- Caso assim não se entenda, no mérito, requer-se que a impugnação seja julgada integralmente procedente, determinando-se o cancelamento dos autos de infração sub judice, seja porque a Impugnante não é prestadora de serviço de transporte, seja porque a legislação tributária / previdenciária prevê, de modo expresso, que os motoristas e entregadores são considerados contribuintes individuais e, conseqüentemente, devem realizar diretamente o recolhimento dessas contribuições.

- Subsidiariamente e na remota hipótese de os fundamentos anteriores não serem acolhidos, requer-se a correção das bases de cálculo da autuação, notadamente em relação à exigência do SEST e do SENAT, tendo em vista a inobservância dos limites previstos em lei.

- Protesta provar o alegado por todos os meios admitidos, inclusive por meio dos documentos anexos a esta Impugnação e a produção de diligências e perícias, o que desde já se requer, caso se afigure necessário para o saneamento das questões fáticas eventualmente subsistentes nos autos.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235, com redação dada pela Lei n. 11196, de 21.11.2005, a Impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requer-se, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 16º andar, 04542-000, São Paulo - SP.

A decisão de primeira instância considerou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário, cuja ementa foi:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

VÍCIO MATERIAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A divergência de informações contidas no Relatório Fiscal, impedindo a discriminação clara e precisa das contribuições devidas e, simultaneamente, prejudique o exercício do direito de defesa, impõe a declaração de nulidade do feito.

A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A DRJ recorre de ofício, por se tratar de exoneração de crédito de valor superior a R\$ 15.000.000,00.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **CLEBER FERREIRA NUNES LEITE**, Relator

O recurso atende aos requisitos de conhecimento e admissibilidade.

Da delimitação do objeto da lide.

Conforme relatado, a presente lide limita-se a questão julgada pela primeira instância que rejeitou as preliminares apresentadas, e, no mérito, decretou a nulidade do lançamento fiscal em decorrência da existência de vício no motivo jurídico da lavratura. A lide não envolve, portanto, as outras questões de mérito do lançamento.

Da decisão da DRJ

Tendo em vista a decretação da nulidade dos Autos de Infração, em decorrência de situações descritas no Relatório do Acórdão da Impugnação, que o viciaram de tal maneira, não permitindo a possibilidade das suas manutenções ainda que parcial, passamos a descrever, resumidamente, algumas destas situações consideradas para a nulidade dos Autos de Infração:

- No relatório do acórdão, é informado que, para comprovar que o sujeito passivo é uma empresa prestadora de transporte de pessoas e coisas, a fiscalização utiliza-se de “argumentos de cunho sociológico, com a finalidade de embasar as suas análises inusuais a

qualquer procedimento fiscal tributário, que deve ser balizado, dentre outros, nos princípios da legalidade estrita; da impessoalidade e da razoabilidade”.

- A Fiscalização tenta comprovar que a Recorrente é prestadora de serviços de transportes, valendo-se da Teoria Geral dos Contratos e Contrato de Transporte em espécie. Para tal, junta ao processo contratos de vários tipos. Porém, não trouxe aos autos um único exemplar do contrato de adesão do sujeito passivo com os motoristas e entregadores.

- A DRJ cita informação do sujeito passivo na impugnação, de “que no transcurso da presente fiscalização, também foi submetido a outra fiscalização, oportunidade em que foi lançado de ofício crédito de COFINS dentro do período de apuração 01/01/2017 e 31/12/2017. “, cita que, no julgamento do “PAF da Cofins, a 5ª Turma da DRJ 09 se debruçou sobre o modelo de negócios do sujeito passivo e, por unanimidade, decidiu que não se trata de um prestador de serviços de transporte, mas prestador de serviços de intermediação com o uso de aplicativo.”

- Lembra que “Ao se fundamentar em resultados de processos judiciais que se alinham à sua tese, mas destituídos de alcance erga omnes, e interpretações de autores de livros ou de qualquer outra fonte literária, aceitos de plano como sendo críveis e confiáveis, o mínimo que caberia à fiscalização seria analisar, mesmo que por amostragem, os contratos firmados entre o sujeito passivo e os motoristas. Mas isto não ocorreu”.

- Lembra que, embora no julgamento da impugnação não tenha entrado em outras questões de mérito, há a necessidade de vinculação às soluções de consultas emitidas pela COSIT. “Não sendo cabível ao agente administrativo fundamentar-se apenas em doutrinas e decisões judiciais inter pars para praticar interpretações elásticas e inovar nas legislações trabalhistas e previdenciárias”

Cita o teor da SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 47, de 24/03/2021: “por não ser tomadora dos serviços dos condutores autônomos de veículo rodoviário, a empresa que faz a intermediação entre eles e seus passageiros está desobrigada de recolher a contribuição para o Sest e para o Senat devida por esses contribuintes individuais” e a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 109, de 07/06/2023, cujo entendimento ratifica a CS nº 47/2021.

- A DRJ faz a análise do Capítulo XIII e Capítulo IX do Relatório da Fiscalização, que tratam da caracterização do vínculo de emprego e do segurado para fins previdenciários.

A DRJ entende que a Fiscalização não conseguiu identificar o requisito da não eventualidade. “Pelo contrário, é ponto pacífico o fato de que motoristas de aplicativos têm a plena liberdade, tanto no cumprimento da carga horária, quanto nos horários e até mesmo nos dias em que pretendem trabalhar”. Em seguida, a fiscalização, depois de afirmar restar caracterizada a relação de emprego passa a defender que na realidade os trabalhadores são autônomos prestadores de serviços de transporte remunerado de passageiros, justificando para alterar a classificação do motorista/entregador, de empregado para trabalhador autônomo pelo motivo de que o requisito da subordinação é controverso.

- a DRJ entende que o lançamento foi feito com base em entendimento pessoal da Fiscalização e não com base nos requisitos, os quais a fiscalização não comprovou, que são os caracterizadores da relação de emprego presentes na relação trabalhista entre o sujeito passivo e os motoristas/entregadores: ‘Entretanto, verifica-se que na presente ação fiscal isto não ocorreu, pois a fiscalização optou, de livre e contraditória escolha, por promover o lançamento de contribuições previdenciárias considerando que as remunerações ocorreram a título de pagamentos a contribuintes individuais que prestam serviço a pessoa jurídica”.

- No julgamento da impugnação, a DRJ entendeu, então, que não há condições fáticas e jurídicas para decidir por um ou outro entendimento, tendo em vista a indecisão quanto à classificação dos motoristas/entregadores – se empregados ou se autônomos, em decorrência de ausência de legislação específica sobre o assunto, bem como em razão das contraditórias decisões da Justiça do trabalho e, assim como ocorreu na presente fiscalização. Cita o Acórdão 2202-009.823, datado de 06/04/2023, pela 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária que decidiu pela anulação do feito, em razão da ruptura da lógica entre as análises e a conclusão final.

- Entende que o lançamento “está fundamentado em artigos genéricos da lei nº 7.290/84, em poucas linhas e incipientes análises fáticas, laconicamente concluíram que os trabalhadores devem ser considerados contribuintes individuais da Previdência Social, cujas bases de cálculos de contribuições previdenciárias foram convenientemente arbitradas pelo método de aferição indireta. Método este, que não foi anunciado pela presente fiscalização.”

Conclui:

Se o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, ao apreciar o caso concreto, identificar que, na verdade, estão presentes todos os requisitos da figura do segurado empregado previstas no inciso I, do artigo 12, da Lei nº 8.212/1991, configurando o fato impositivo da contribuição previdenciária, não poderia exigir outra tributação senão as contribuições previdenciárias devidas sobre a remuneração paga a segurado empregado.”

(...)

É aceitável e plenamente justificável, que a autoridade fiscal decida por praticar atos vinculados com base no Princípio do Livre Convencimento Motivado, desde que balizado pelos Princípios da Administração Pública. No entanto, nota-se claramente que, com a finalidade de lavrar os presentes autos de infração a autoridade fiscal subverteu as legislações trabalhista e previdenciária com o fim de adequá-las ao objetivo pretendido, que é o lançamento de contribuição previdenciária e de terceiros incidentes sobre a remuneração paga a contribuinte individual que lhe presta serviço, de forma ampla e descriteriosa” Conforme ficou constatado, de que os segurados da previdência social não foram fundamentadamente enquadrados na situação de contribuintes individuais, conseqüentemente ficam prejudicados todos os demais procedimentos adotados pela autoridade lançadora, visto que, estando fragilizada a sua tese para

enquadrar os motoristas de aplicativos na condição de segurados empregados o motivo para a lavratura dos autos de infração também não se enquadra aos regramentos autorizadores do lançamento fiscal.

Tendo evidentemente ocorrido distorção na conclusão final do Refisc, o analisado ato administrativo não tem condições de se enquadrar ao Princípio da Verdade Material, como também é fragilizado pelo atual incipiente aparato jurídico.

As normas legais são claras no sentido de que é dever da Administração carrear aos autos provas do fato jurídico tributável, conferindo certeza e liquidez ao crédito tributário. Sendo nulo o lançamento fiscal que não demonstra, de forma clara e precisa, os motivos de fato e de direito.

DA ANÁLISE DA DECISÃO

A nulidade por cerceamento de defesa ocorre quando a parte não teve a oportunidade adequada de exercer seu direito de defesa durante o processo, demonstrado que sofreu um prejuízo efetivo devido à impossibilidade de exercer plenamente seu direito de defesa.

Há que se verificar, portanto, do exposto pela recorrente, no seu Relatório do Acórdão da Impugnação, se houve a incorreta ou imprecisa determinação dos elementos materiais da obrigação tributária, infringindo o art. 142 do Código Tributário Nacional e causando a nulidade do lançamento. Essa imprecisão, ainda, teria o efeito de dificultar ou impossibilitar a defesa da interessada, motivando assim nulidade por violação do princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Da descrição dos Fatos e da Fundamentação Legal

Antes de entrar na descrição dos fatos e no fundamento do lançamento, não se pode esquecer que a constituição do crédito tributário pelo lançamento deve se dar nos estritos termos dos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional, segundo os quais:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Assim, entre outras atribuições que lhe competem, a autoridade lançadora deve identificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, em atividade plenamente vinculada, sendo que a exigência de tributo somente pode decorrer da lei.

Logo, o conteúdo do ato administrativo do lançamento deve ser considerado suficientemente claro para que o sujeito passivo possa se capacitar a, não só manifestar sua inconformidade, mas desenvolver seus argumentos de defesa.

No presente caso, para a descrição dos fatos que ensejaram o lançamento, o fisco apresentou o Relatório Fiscal do Auto de Infração, evidenciando que o lançamento refere-se a exigência de contribuição previdenciária sobre valores pagos ou creditados a transportadores autônomos, bem como, sobre os valores de terceiros, SENAT sobre a contribuição do transportador autônomo e SEST sobre a contribuição do transportador autônomo, previsto no inciso III, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, relativamente a fatos ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2020,

A fundamentação legal é apresentada no próprio Auto de Infração, conforme reproduzido abaixo:

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2020: Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 22, III e alterações posteriores; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 9º, V, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, II, § 1º, 4º e 8º e alterações posteriores.

Abaixo, expõe-se os fundamentos legais do lançamento citados:

Lei 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Decreto 3048/1999

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(..)

Art. 12. Consideram-se:

I - empresa - a firma individual ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; e

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos deste Regulamento:

(...)

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;

(...)

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

(...)

§ 4º Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro ou de serviços prestados com a utilização de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados a base de cálculo da contribuição da empresa corresponde a vinte por cento do valor registrado na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando esses serviços forem prestados sem vínculo empregatício por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive por taxista e motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, e operador de máquinas.

(...)

§ 8º A contribuição será sempre calculada na forma do inciso II do **caput** quando a remuneração ou retribuição for paga ou creditada a pessoa física, quando ausentes os requisitos que caracterizem o segurado como empregado, mesmo que não esteja inscrita no Regime Geral de Previdência Social.

Da Análise dos Principais Argumentos que levaram à Decisão Proferida

Passaremos a análise de dois dos pontos analisados pela DRJ, que levaram a anulação do auto de infração, tendo em vista que, mesmo que fossem os únicos argumentos, ainda assim, levariam ao mesmo resultado.

Da Falta de Clareza e da Incerteza.

No intuito de demonstrar a sua tese de que a autuada é uma prestadora de serviços de transportes e que os motoristas arregimentados para o transporte de passageiros por aplicativo, são na realidade trabalhadores autônomos a seu serviço, o autuante elabora, no Relatório da Fiscalização, o capítulo 8, denominado: ELEMENTOS DO VÍNCULO DE EMPREGO: ANÁLISE LEGAL, DOUTRINÁRIA E JURISPRUDÊNCIA.

No capítulo 8, verifica-se que o autuante tece um longo arrazoado, no qual descreve a evolução doutrinária do direito do trabalho, filosofia do direito, as fontes materiais na formação do direito do trabalho e suas implicações sociológicas, bem como, cita jurisprudência, sem, no

entanto, fazer nenhuma remissão interna ou externa, à legislação, mormente às informadas na fundamentação legal do auto de infração. Ao final do capítulo, conclui, *grifo nosso*:

8.35 Como conclusão do capítulo, os elementos caracterizadores da relação de emprego consoante a legislação de regência, doutrina e jurisprudência estão presentes: pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação. **Definitivamente, há forte corrente doutrinária e jurisprudencial considerando que os parceiros-prestadores (motoristas) são empregados da UBER – prestadora de serviço de transporte remunerado de passageiros e coisas sob a óptica do Direito do Trabalho.** Resta a abordagem do Direito Previdenciário tendo em vista a adequada classificação do segurado e a correspondente forma de custeio determinada pela legislação especializada.

No capítulo 9, depois de uma longa exposição doutrinária e jurisprudencial, conclui, *grifo nosso*:

9.12 Não obstante a divergência na seara trabalhista e previdenciária quanto à caracterização do elemento subordinação do vínculo empregatício aos motoristas/entregadores de plataformas digitais, **a configuração do contribuinte individual transportador rodoviário autônomo é indene de dúvidas na legislação previdenciária.**

Da análise do descrito acima, apesar da conclusão do capítulo 8, de que para a questão trabalhista os motoristas são na realidade empregados da atuada, ocorre uma inflexão no capítulo seguinte, capítulo 9, no qual o atuante passa a considerar que tais motoristas devem ser considerados contribuintes individuais para fins previdenciários.

Ora, se a empresa foi atuada em função de supostos “valores pagos ou creditados a transportadores autônomos que não foram oferecidos à tributação.”, mas, no entanto, o atuante chegou à conclusão que na realidade existe relação de emprego entre a atuada e os motoristas, conforme exposto no capítulo 8 do Relatório Fiscal, sendo que a motivação constitui o fundamento do lançamento tributário, a afirmação de que os motoristas são empregados da empresa, desvincula, por contraditória, dos motivos do lançamento, o que torna a motivação do lançamento confusa e incerta, faltando-lhe a clareza necessária, o que torna irreconciliável com o direito de defesa do contribuinte.

Da Não Observância de Norma Obrigatória

A Ação Fiscal teve início com a emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIFP (fls. 2864/2864), lavrado em 07/10/2021, com ciência eletrônica do sujeito passivo no mesmo dia.

O Auto de Infração denominado de “CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS, relativo aos valores de terceiros, SENAT sobre a contribuição do transportador autônomo e SEST sobre a contribuição do transportador autônomo”, foi lavrado em 18/05/2023, com ciência eletrônica do sujeito passivo no mesmo dia.

Portanto, tanto na data do início da fiscalização como na data da lavratura do auto, já encontrava-se vigendo o disposto na SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 47, de 24/03/2021, vinculante para o autuante e para os demais servidores da Receita Federal.

As Soluções de Consulta têm efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme expresso no art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 09/12/2021, que tem eficácia normativa exigida, em acordo com inciso I do art. 100 do CTN. Abaixo, os incisos citados:

CTN, Artigo 100, inciso I

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

IN RFB 2058, artigo 33, inciso I

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Na SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 47, de 24/03/2021, consta que “por não ser tomadora dos serviços dos condutores autônomos de veículo rodoviário, a empresa que faz a intermediação entre eles e seus passageiros está desobrigada de recolher a contribuição para o Sest e para o Senat devida por esses contribuintes individuais”.

Em 23/06/2023, foi publicada no Diário Oficial da União, a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 109, de 07/06/2023, cujo entendimento ratifica a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 47 nº 47/2021:

A empresa de aplicativo (ou outra plataforma de comunicação), ainda que firme contratos com pessoas jurídicas para redirecionamento dos serviços de transporte solicitados aos condutores autônomos de veículo rodoviário em prol dos passageiros por elas indicados ou autorizados, atua como mera intermediadora, estando, pois, desobrigada de reter e recolher a contribuição para o Sest e para o Senat relativa a tais contribuintes individuais.

No capítulo 11, que trata dos fatos geradores, bases de cálculo e lançamento do crédito tributário, o autuante faz referência a fundamentação para a retenção devida ao Sest e ao Senat, *grifo nosso*:

11.CAPÍTULO 11 - DOS FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULO E LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO

82 11.1 Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro ou de serviços prestados com a utilização de trator, máquina de

terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, a base de cálculo da contribuição da empresa corresponde a 20% do valor registrado na nota fiscal, na fatura ou no recibo⁸³, quando esses serviços forem prestados sem vínculo empregatício por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive por taxista e motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, e operador de máquinas (RPS, art. 201, § 4º, na redação dada pelo Decreto nº 10.410/2020).

11.2 A empresa tomadora de serviços de transportador autônomo (UBER), de condutor autônomo de veículo (taxista) ou de auxiliar de condutor autônomo, ou a cooperativa de trabalho que presta serviços de transporte, **deverão reter e recolher as contribuições devidas ao Sest e ao Senat (IN RFB nº 971/2009, art. 111-I):**

Abaixo, o artigo 111-I:

Art. 111-I. A empresa tomadora de serviços de transportador autônomo, de condutor autônomo de veículo (taxista) ou de auxiliar de condutor autônomo, deverá reter e recolher a contribuição devida ao Sest e ao Senat, instituída pela Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993, observadas as seguintes regras:

Conforme demonstrado no acórdão da primeira instância, a fiscalização não aplicou ao caso em concreto a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 47, atribuindo à recorrente a responsabilidade pelo pagamento de contribuições previdenciárias, sem levar a efeito o que é determinado pela legislação, transgredindo a norma legal em vigor.

O efeito da desconsideração, pela fiscalização, de norma vinculante, revela-se em dificuldade e até em impossibilidade de exercer o contribuinte seu direito de defesa, tendo em vista que, mesmo demonstrando claramente que a norma lhe é favorável, esta é desconsiderada no lançamento, que deve ser plenamente vinculado.

O fato é que a Autoridade Fiscal, deveria descrever os fatos, apresentar provas e argumentos legais do lançamento. Mas, pelo texto, tanto do Relatório Fiscal e do lançamento tributário, não é possível ao contribuinte compreender plenamente, considerando-se a legislação aplicável, qual teria sido a infração praticada.

Consta, no auto de infração, que se trata de “contribuição previdenciária sobre valores pagos ou creditados a transportadores autônomos, bem como, sobre os valores de terceiros, SENAT sobre a contribuição do transportador autônomo e SEST sobre a contribuição do transportador autônomo, previsto no inciso III, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91”. No entanto, não é demonstrado a base legal de que, claramente, trata-se de descumprimento da legislação tributária e previdenciária, motivadoras do lançamento. Ao Contrário, o que se tem é que o autuante busca fundamentar uma convicção do que afirma, utilizando-se da jurisprudência relativa à discussão da

matéria ainda em construção, das doutrinas modernas das relações de trabalho e de fontes materiais de direito, tendo em vista tratar-se de um tema posto em discussão na sociedade.

Portanto, tendo sido demonstrado que o sujeito passivo sofreu um prejuízo efetivo devido à impossibilidade de exercer plenamente seu direito de defesa, verifica-se a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

Ainda, a decisão da DRJ, ora corroborada, declarou a nulidade do lançamento por vício material, que implica na nulidade do próprio ato administrativo do lançamento, o que leva ao expurgo dos seus efeitos do mundo jurídico.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

CLEBER FERREIRA NUNES LEITE