



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720275/2020-14
RESOLUÇÃO	2402-001.408 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	06 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LONTANO TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 28ª Turma da DRJ08, consubstanciada no Acórdão 108-013.476 (p. 24.850), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Em foco impugnações contra lançamentos consubstanciados em autos de infração originados na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis-GO tendentes à exigência de Contribuição Previdenciária Patronal devida pela contratação de transportadores autônomos ou auxiliares de transportadores autônomos e Contribuição Previdenciária de Segurado incidente sobre remunerações pagas a esses prestadores de serviços e não retida, referentes às competências de janeiro a dezembro de 2016, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros moratórios.

Os autos de infração foram lavrados em 04/12/2020 enquanto a ciência da autuada operou-se em 08 seguinte e espelham crédito tributário no montante de R\$ 10.125.893,23 (principal mais acréscimos de multas e juros de mora).

As imputações fiscais encontram-se no Relatório Fiscal, o qual registra que à vista do bloco F100 (Demais documentos e operações geradoras de contribuição ou crédito) da Escrituração fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), de alguns dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CTEs) obtidos no sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e de uma relação de Recibo de Pagamento a Autônomo (RPA) fornecida pela interessada ficou constatada a contratação de condutores autônomos ou auxiliares de condutor autônomo sem informação de todos eles nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIPs).

Relata a fiscalização que para apuração da base de cálculo da contribuição patronal foram utilizados: 1) os valores creditados na contabilidade *razão – código 81042 – fretes contratados a pagar* que tiveram contrapartida (débito) na conta *razão – código – 21514 – INSS s/fretes Contratados PF a recolher*; 2) os valores nos quais foi possível detectar o número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) do transportador nos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CTEs) e 3) os valores constantes no bloco F100 da EFD-Contribuições a partir da competência de agosto de 2016.

Paralelamente às informações disponíveis procedeu-se a aferição indireta nos meses de maio a julho mediante a aplicação do percentual de 27,34% sobre os créditos desses meses contabilizados na conta 81042 acima, percentagem resultante da média dos resultados observados nos demais meses daquele ano (valores pagos a transportadores autônomos em relação ao total pago de fretes contratados).

Foram elencados como infringidos e/ou incorridos os artigos 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.094, de 1974; 9º, inciso V, 12, inciso I, parágrafo único, 201, inciso II, §§ 1º, 4º, 8º, 216, §§ 1º ao 6º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999; artigos 12, inciso V, alínea "g", 22, inciso III e § 15, 28, § 11, 30, inciso I, 33, § 6º e 35-A da Lei nº 8.212, de 1991; art. 7º, §§ 1º e 2º, da Lei

nº 8.620, de 1993; art. 4º, § 1º, c/c 15, da Lei nº 10.666, de 2003 e artigos 44, inciso I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em 07/01/2021 a autuada ingressou com impugnação, subscrita por seu representante legal, por meio da qual suscita nulidade decorrente da metodologia na apuração das contribuições previdenciárias pela amostragem e aferição indireta, bem como, ausência de dados demonstrativos para apuração das bases de cálculos.

Assevera que o Auditor-Fiscal não poderia utilizar essa metodologia de cálculo para apurar as contribuições, pois a ele foram disponibilizados todos os documentos que solicitou, tanto que o relatório não indica que não foram atendidas as intimações, bem como, ausência de declarações, sendo que estas (EFD CONTRIBUIÇÕES, GFIP e SPEED CONTÁBIL) foram entregues e se encontram na plataforma da Receita Federal, que seriam os requisitos para aplicação daquela conforme se extrai do § 6º da Instrução Normativa INSS nº 69, de 2002 e do Acórdão CARF nº 2402-008.122. Ainda, que as amostras da Parte 11/39 final até 18/39 – Relatório Contábil SPEED – Razão da *Conta 21514 – INSS s/fretes contratos dos Motoristas PF a recolher* versa sobre o período *01/2019 até 06/2019*, imprestável para obtenção de apuração de contribuições do ano de 2016.

Quanto ao mérito, após dissertações quanto à exploração da atividade de transportes de passageiros ou de cargas por pessoa física, ainda que realizados por motoristas contratados, e conseqüente equiparação para fins tributários a pessoa jurídica na condição de empresa individual, *nos termos do artigo 162, caput, § 1º, II do RIR/2018*, bem assim, a faculdade inserta no artigo 1º da Lei nº 6.094, de 1974, no sentido da não caracterização de vínculo de emprego quando da cessão de veículo em regime de colaboração a até dois colaboradores, pontua que *todos os prestadores de serviços não proprietários dos veículos que não apresentem o documento que os qualifiquem como motorista colaborador a impugnante efetua pagamento direto ao proprietário equiparando-os a pessoa jurídica.....*

Assim, o crédito apurado deve ser extinto ante incorreção na aplicação da tributação nas operações de serviços de transporte de cargas.

Requer, ao final, o acolhimento da impugnação e seu provimento para cancelar os autos de infração.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 108-013.476 (p. 24.850), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do auto de infração somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas na legislação.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional e na legislação do processo administrativo fiscal, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONDUTOR AUTÔNOMO. PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO.

São devidas pela empresa tomadora dos serviços as contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. RETENÇÃO.

A empresa é obrigada a reter e recolher a contribuição social devida pelo segurado contribuinte individual a seu serviço.

AFERIÇÃO INDIRETA. APLICAÇÃO DE CRITÉRIOS CONCOMITANTES. IMPROCEDÊNCIA

É improcedente o arbitramento da remuneração paga a segurados contribuintes individuais fundamentada em dois critérios distintos aplicados de maneira concomitante, devendo prevalecer aquele que mais se aproxima da realidade fática em relação à base de cálculo do tributo lançado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 24.881, reapresentado à p. 24.898), reiterando, em síntese, os termos da impugnação, quais sejam: (i) incorreta prática da utilização da amostragem e da aferição indireta e, no mérito, destaca que (ii) *na modalidade em que o proprietário do veículo não é o motorista na prestação, mas sim o terceiro contratado tem-se que a serviços prestados são equiparados à pessoa jurídica (...) na contratação de profissional para dirigir o veículo, descaracteriza-se a exploração individual da atividade, ficando a pessoa física equiparada à pessoa jurídica, tendo em vista a exploração de atividade econômica como firma individual. Ocorre também nos casos de exploração conjunta, haja ou não copropriedade do veículo, quando o exercício da atividade econômica passa de individual para social, devendo ser tributada como pessoa jurídica (...) desta forma, todos os prestadores de serviços não proprietários dos veículos que não apresentem o documento que os qualifiquem como motorista colaborador a impugnante*

efetua pagamento direto ao proprietário equiparando-os a pessoa jurídica, na forma do artigo 162 § 1º II do RIR/2018.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Autos de Infração (p. 04 e 09), com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições destinadas à Seguridade Social parte da empresa e dos segurados contribuintes individuais, *devidas pela contratação da prestação de serviço de transporte de carga de condutores autônomos ou auxiliares de condutor autônomo nas competências de janeiro a dezembro de 2016.*

De acordo com o Relatório fiscal (p. 14), tem-se que:

(...)

As empresas são contribuintes da contribuição previdenciária patronal e da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (a partir deste momento neste Relatório identificada pela sigla GILRAT) por exposto mandamento legal previsto no artigo 22 da Lei nº 8.212 / 1991

(...)

Já o parágrafo 15 do artigo mencionado anteriormente dispõe que na contratação de transporte de carga quando esses serviços são prestados por condutor autônomo ou a auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário a remuneração considerada como base de cálculo para a previdência social é de 20% do valor da nota fiscal, recibo ou fatura.

(...)

Através da contabilidade da empresa, do bloco F100 (Demais documentos e operações geradoras de contribuição ou crédito) da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), de alguns dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CTE's) e dos documentos contábeis fornecidos a esta fiscalização ficou constatado que a interessada contratou condutores autônomos ou auxiliares de condutor autônomo, porém não informou todos eles nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP's).

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 46/2020, o sujeito passivo informou que efetuou todas as retenções das contribuições previdenciárias devidas pelos transportadores autônomos e os respectivos recolhimentos. Apresentou uma relação dos Recibos de Pagamento a Autônomo (RPA) efetuados. Porém, conforme análise, por amostragem, dos documentos encaminhados e dos CTE's obtidos através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), tal fato não é verdadeiro, tendo a fiscalizada deixado de reter e/ou recolher as contribuições previdenciárias de alguns desses trabalhadores autônomos.

Dessa forma, esta fiscalização utilizou para apuração da base de cálculo devida os valores creditados na contabilidade (razão – código 81042 – fretes contratados a pagar) que tiveram contrapartida (débito) na conta 21514 – INSS s/ Fretes Contratados PF a recolher. Também foram utilizados os valores nos quais foi possível detectar o CPF do transportador nos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CTE's) e, a partir da competência de agosto de 2016, os valores constantes no bloco F100 da EFD-Contribuições.

2.1.1 – DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

(...)

Conforme apurado por esta fiscalização, houve a prestação de serviços por contribuintes individuais, condutores autônomos, nos quais a interessada não efetuou o recolhimento e/ou retenção das contribuições previdenciárias.

Assim, para apuração do valor devido referente a cota dos segurados contribuintes individuais condutores autônomos, utilizou-se dos valores creditados na conta 21.514 do Livro Razão (INSS s/ frentes contratados motoristas PF a recolher) e aqueles que, apesar de não estarem com lançamento nessa conta, esta fiscalização conseguiu constatar que se trata de contribuinte individual através do SPED Contribuições ou do CTE.

2.2 – DA UTILIZAÇÃO DE AMOSTRAGEM E DA AFERIÇÃO INDIRETA

Com o intuito de verificar se o contribuinte declarou e recolheu corretamente as contribuições devidas à seguridade social, esta fiscalização obteve amostras dos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis da conta “fretes contratados a pagar” – código 81042. Dessa análise, foi possível verificar, conforme documentos anexados ao presente processo fiscal, que o sujeito passivo não reteve e nem recolheu a contribuição previdenciária de todos os transportadores autônomos contratados.

Tal fato também é perceptível através da análise dos arquivos transmitidos pelo SPED referentes aos CTE's, no período entre maio e julho de 2016, e das EFD's-Contribuições, bloco F100, a partir do mês de agosto de 2016.

Ou seja, tanto pela análise documental quanto pela análise dos CTE's ou da EFD Contribuições foi possível constatar que a empresa não registrou em sua

contabilidade a retenção de todos os segurados contribuintes individuais na qualidade de transportador autônomo.

Ademais, a interessada além de não informar em sua contabilidade todas os pagamentos e/ou retenções efetuados dos pagamentos a pessoas físicas, também não informou em todos os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos os CPF's e nome dos transportadores pessoas físicas (autônomos).

Dessa forma, há que mencionar o parágrafo 6º do artigo 33 da Lei 8.212/1991, que dispõe que se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(...)

Dessa forma, esta fiscalização utilizou como dados adicionais às informações contábeis os valores informados como pagos a transportadores pessoas físicas no bloco F100 – Demais Documentos – das EFD-Contribuições nas competências de agosto a dezembro de 2016.

Além disso, através de análises necessárias na presente auditoria, esta fiscalização verificou qual a percentagem dos valores pagos a transportadores autônomos em relação ao total pago de fretes contratados (conta 81042 do livro razão). Calculou-se a médias de todos os meses, com exceção dos de maio a julho, por terem as maiores diferenças, sendo que esse valor médio deu 27,34%.

Esse percentual foi aplicado a essas competências, tendo uma aferição indireta do valor pago a transportadores autônomos, o qual foi subtraído do apurado anteriormente, chegando ao valor adicional devido nesse período.

O Anexo II deste Relatório Fiscal detalha a apuração do valor que serviu de base de cálculo adicional a esse período.

A Contribuinte, ora Recorrente, por sua vez, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) incorreta prática da utilização da amostragem e da aferição indireta; e

(ii) todos os prestadores de serviços não proprietários dos veículos que não apresentem o documento que os qualifique como motorista colaborador a impugnantemente efetua pagamento direto ao proprietário equiparando-os a pessoa jurídica, na forma do artigo 162 § 1º II do RIR/2018.

Em relação especificamente à alegação de incorreta prática da utilização da amostragem e da aferição indireta, a Recorrente defende que:

As Contribuições Previdenciárias (artigos 12, 22 e 25 e 28da Lei 8.212/1991) tem como fato gerador a remuneração auferida pelo trabalhador, para o caso o contribuinte individual que presta serviços de transporte de cargas.

Diante de todas as informações e documentos e posse do Auditor Fiscal, a própria Lei por definição, obrigatório seria que na apuração das contribuições os contribuintes individuais deveriam ser nominados com as respectivas bases de cálculos e valores de contribuições bem como os encargos da empresa.

O relatório que informa a metodologia utilizada para apurar as contribuições é contraditório e não enseja que a fiscalização caminhe no sentido de autuar e lançar tributos com base na falta de informação que não solicitou expressamente ao contribuinte. O relato contido no relatório prova a disposição do agente em buscar o caminho da celeridade para encerrar a fiscalização, conforme se extrai:

Esta fiscalização obteve a mostras dos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis da conta “fretes contratados a pagar” – código 81042. Dessa análise, foi possível verificar, conforme documentos anexados ao presente processo fiscal, que o sujeito passivo não reteve e nem recolheu a contribuição previdenciária de todos os transportadores autônomos contratados.

Tal fato também é perceptível através da análise dos arquivos transmitidos pelo SPED referentes aos CTE's, no período entre maio e julho de 2016, e das EFD's Contribuições, bloco F100, a partir do mês de agosto de 2016.

(..)

Ademais, a interessada além de não informar em sua contabilidade todas os pagamentos e/ou retenções efetuados dos pagamentos a pessoas físicas, também não informou em todos os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos os CPF's e nome dos transportadores pessoas físicas (autônomos)(relatório fl.11).

Resta claro que o Auditor Fiscal tinha todas as informações, mas preferiu as amostras, e se contradiz quando afirma que a recorrente não reteve e nem recolheu a contribuição previdenciária de todos os transportadores autônomos.

No trecho diz ser perceptível quando analisa os SPED referente aos CTEs entre maio e julho de 2016 e das EFDs. Contribuições bloco F100 a partir de agosto de 2016 que a recorrente não reteve e nem recolheu as contribuições previdenciárias.

É certo que para os contribuintes individuais devem ser obrigatórios a identificação do salário contribuição de cada segurado, pois se o agente fiscal tinha a possibilidade de identificar tais, não pode se falar em arbitramento de bases de cálculos fundadas em saldos contábeis se o contribuinte não se negou a fornecedor os documentos de pagamentos (RPA).

Pois bem!

Analisando-se os Anexos ao Relatório Fiscal, notoriamente os Anexos III e IV (p. 44 e 45, respectivamente), tem-se que a Fiscalização assim apurou os valores objeto do presente lançamento fiscal:

Anexo III – Apuração da Base de Cálculo das Contribuições Sociais da Empresa

- * Verificou os valores dos fretes lançados no Razão 81042 (A);
- * Verificou os valores dos fretes com base na EFD-Contribuições (B);
- * Verificou os valores dos fretes com base nos CTE's (C);
- * Verificou os valores dos fretes com base na aferição indireta (D);
- * Apurou o valor total dos fretes, somando os itens anteriores ($E=A+B+C+D$);
- * Apurou a base de cálculo da contribuição previdenciária, multiplicando o valor total dos fretes por 20% ($F=E \times 20\%$);
- * Verificou os valores de base de cálculo declarados em GFIP (G);
- * Apurou a base de cálculo do presente lançamento fiscal, calculando a diferença entre a base de cálculo apurada por si apurada e aquela declarada em GFIP ($BC \text{ Lançamento} = F - G$).

Anexo IV – Apuração da Contribuição Lançada – Parte do Segurado

- * Verificou o valor da contribuição declarada em GFIP (A);
- * Verificou o valor retido ao INSS no Razão 21514 (B);
- * Verificou o valor apurado / calculado através dos CTE's e da EFD-Contribuições (C);
- * Apurou o valor da contribuição devido, somando o valor retido ao INSS com aquele calculado através dos CTE's e da EFD-Contribuições ($D=B+C$);
- * Apurou o valor da contribuição lançando através do presente processo, calculando a diferença entre o montante por si apurado e aquele declarado em GFIP ($E=D-A$).

Conforme se infere da descrição acima, tem-se que a Fiscalização apurou as contribuições lançadas por meio do presente processo administrativo a partir de valores globais identificados em documentos fiscais e contábeis da Contribuinte.

Ocorre que, ao assim proceder, não é possível saber, a princípio, se determinado valor de um frete foi (ou não) considerado em duplicidade pela Fiscalização.

Explica-se: na apuração das contribuições previdenciárias da empresa, por exemplo, a Fiscalização verificou, dentre outros, os valores dos fretes com base nos CTE's. Ora, como saber se tais valores já compõem (ou não) os valores dos fretes lançados no Razão 81042 e/ou os valores dos fretes com base na EFD-Contribuições.

Destaque-se pela sua importância que a dúvida suscitada no parágrafo supra também existe em relação às contribuições dos segurados.

Outro ponto que merece atenção nesta oportunidade diz respeito ao fato de várias células do Anexo I do Relatório Fiscal (p. 30) estarem ilegíveis.

Neste esboço, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal:

(i) informar se os valores dos fretes apurados / identificados em determinada rubrica compõe (ou não) os montantes apurados a partir de outras bases;

(i.i) demonstrar, por amostragem, com base nos documentos constantes nos autos (e/ou que venham a ser solicitados para a Contribuinte em razão da presente diligência), a resposta ao item (i) supra;

(ii) juntar nova via do Anexo I ao Relatório Fiscal (p. 30), integralmente legível;

(iii) consolidar o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada ao Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.

Após, retornar os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior