



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17095.720275/2020-14</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-013.138 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 10 de setembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | LONTANO TRANSPORTES LTDA                             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

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.

**ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rafael de Aguiar Hirano (substituto integral) e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

**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.

Na origem, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a crédito tributário referente à *Contribuição Previdenciária Patronal* (pag. 04) *devida pela contratação de transportadores autônomos ou auxiliares de transportadores autônomos e Contribuição Previdenciária de Segurado* (p. 09) *incidente sobre remunerações pagas a esses prestadores de serviços e não retida, referentes às competências de janeiro a dezembro de 2016.*

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 14), tem-se que, *através da contabilidade da empresa (...) 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).*

A autoridade administrativa fiscal destacou que, *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, a 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.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 24.833), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

\* em sede de preliminar, sustenta a incorreta prática da utilização da amostragem e da aferição indireta;

\* no mérito, aduz que o valor do crédito tributário apurado pelo auditor fiscal deve ser extinto, motivado pela inexistência de análise documental individualizada e a correta aplicação da tributação nas operações de serviços tomados no transporte de cargas.

A DRJ julgou procedente em parte o lançamento fiscal, 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**

Cientificada 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.*

Na sessão de julgamento realizada em 06/11/2024, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência fiscal para a que a Unidade de Origem prestasse informações / esclarecimentos acerca de eventual duplicidade de valores na base de cálculo das contribuições lançadas (Resolução nº 2402-001.408, p. 24.915).

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 24.928, em relação à qual, devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou a sua competente manifestação (p. 24.940).

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 expresse 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/ fretes 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 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.

Considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

(...)

Entendeu a fiscalização, consoante relatado, que as Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIPs) do ano de 2016, quando comparadas aos demais elementos da contabilidade, declarações e demonstrativo elaborado pela própria fiscalizada, não espelharam todas as operações de tomadas de serviços de transportes de cargas.

A aferição indireta foi observada apenas nos meses de maio, junho e julho, encontrando-se demonstrada no Anexo II, que assim se exterioriza:

| Período de Apuração | Total de Créditos Conta 81042 (A) | Valor Fretes PF Conforme Anexo I (B) | Relação Fretes PF/Fretes Totais (C=B/A) | Valor a Lançar Adicional de Fretes (D) |
|---------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------|
| 01/2016             | R\$ 52.176.207,00                 | R\$ 11.973.015,65                    | 22,95%                                  | R\$ 0,00                               |
| 02/2016             | R\$ 70.023.934,26                 | R\$ 17.946.048,45                    | 25,63%                                  | R\$ 0,00                               |
| 03/2016             | R\$ 91.392.504,09                 | R\$ 26.911.555,52                    | 29,45%                                  | R\$ 0,00                               |
| 04/2016             | R\$ 82.852.356,43                 | R\$ 24.805.758,26                    | 29,94%                                  | R\$ 0,00                               |
| 05/2016             | R\$ 52.461.207,61                 | R\$ 9.466.676,56                     | 18,05%                                  | R\$ 4.876.217,60                       |
| 06/2016             | R\$ 54.189.792,53                 | R\$ 8.055.424,10                     | 14,87%                                  | R\$ 6.760.065,18                       |
| 07/2016             | R\$ 54.455.781,32                 | R\$ 6.291.907,29                     | 11,55%                                  | R\$ 8.596.303,32                       |
| 08/2016             | R\$ 46.596.293,14                 | R\$ 12.412.242,64                    | 26,64%                                  | R\$ 0,00                               |
| 09/2016             | R\$ 33.121.331,03                 | R\$ 8.755.529,18                     | 26,43%                                  | R\$ 0,00                               |
| 10/2016             | R\$ 21.805.815,60                 | R\$ 5.973.865,38                     | 27,40%                                  | R\$ 0,00                               |
| 11/2016             | R\$ 16.215.334,28                 | R\$ 4.608.838,29                     | 28,42%                                  | R\$ 0,00                               |
| 12/2016             | R\$ 17.390.089,21                 | R\$ 5.074.111,86                     | 29,18%                                  | R\$ 0,00                               |
| <b>Total</b>        | <b>R\$ 592.680.646,50</b>         | <b>R\$ 142.274.973,18</b>            |                                         | <b>R\$ 20.232.586,10</b>               |

Analisando-se o Anexo I referenciado no demonstrativo acima observa-se que o mesmo lista cada transportador autônomo que prestou o serviço de transporte de carga, sua identificação no Cadastro de Pessoa Física (CPF), o valor e a data da operação. Essa relação, colhida dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CTEs) não foi rechaçada pela defesa, salvo a alegação genérica de que *não serve de parâmetro para cálculos*.

Entrementes, quando ditos valores são comparados com aqueles escriturados a crédito na conta contábil 81042 (*fretes contratados a pagar*) aflora a realidade de que nos meses de maio a julho não foi mantida a mesma relação observada nos demais meses daquele ano, em média de 27,34%. Houve então a fiscalização pela aferição indireta, ajustando a base de cálculo desses três meses para o mesmo nível dos demais.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, possibilita a metodologia de aferição indireta em seu artigo 33, §§ 3º e 6º, que assim versam:

Art. 33 .....

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(.....)

*§ 6º 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, do faturamento*

*e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

(.....)

Referidos preceptivos encontram-se jungidos à lei complementar, no caso o artigo 148 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Concluo, portanto, que o procedimento fiscal foi efetuado dentro da legalidade em face da deficiência da própria contabilidade, no caso o desvio observado nesses três meses, sem qualquer identidade com *ausência de documento ou relatório existente e não apresentados pelo contribuinte ao Auditor Fiscal*, como quer entender a impugnante.

No que diz respeito à aferição direta, aplicada nos doze meses do ano de 2016, apurou-se que os valores informados em GFIPs são inferiores à somatória dos fretes lançados no livro razão, nos CTEs e, especificamente a partir do mês de agosto, na EFD Contribuições, conforme demonstrado no Anexo III, abaixo estampado:

(...)

As razões de defesa pugnam pela incorreta *aplicação da tributação* na tomada de serviços, alinhavando que as diferenças apontadas pela fiscalização derivariam da prestação deles por prestadores equiparados a pessoas jurídicas, na forma do artigo 162, § 1º, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/2018).

Inicialmente, a legislação invocada sequer se aplicaria em vista dos fatos geradores serem do ano de 2016. Contudo, como o invocado comando reprisa o mesmo teor normativo do art. 150, § 1º, inciso II, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), passo à análise.

Referida norma cuida da definição de empresas individuais, aí compreendidas as pessoas físicas que, em nome individual, exploram habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro mediante a venda a terceiros de bens ou serviços, do que segue a consequente equiparação a pessoa jurídica **para fins do imposto de renda**.

Com isso, os conceitos e definições lá expendidos acerca desta matéria só poderiam ser aplicados na seara previdenciária se as normas desta fizessem expressa referência autorizativa ou, quando muito, fossem omissas.

Ocorre que, diferentemente, a legislação cuida especificamente do tema.

Com efeito, a Lei nº 6.094, de 1974, que traz por ementa a expressão “*Define, para fins de Previdência Social, a atividade de Auxiliar de Condutor Autônomo de Veículo Rodoviário, e dá outras providências*”, assim estatui (negritos não são do original):

*Art . 1º É facultada ao Condutor Autônomo de Veículo Rodoviário a cessão **do seu automóvel**, em regime de colaboração, no máximo a dois outros profissionais.*

*§ 1º Os auxiliares de condutores autônomos de veículos rodoviários contribuirão para o Regime Geral de Previdência Social de forma idêntica à dos contribuintes individuais.*

*§ 2º O contrato que rege as relações entre o autônomo e os auxiliares é de natureza civil, não havendo qualquer vínculo empregatício nesse regime de trabalho.*

*§ 3º As autoridades estaduais competentes fornecerão **ao motorista colaborador** identidade que o qualifique como tal.*

*§ 4º (.....).*

Assim, ainda que o condutor autônomo de veículo rodoviário contrate motorista colaborador e desde que obedecidas as condições de possuir um único veículo transportador e de que não ultrapasse dois colaboradores, não há cogitar em equiparação à pessoa jurídica.

Neste sentido, o artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

*Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:*

*(.....)*

*XXVI - o condutor autônomo de veículo rodoviário, assim considerado o que exerce atividade profissional sem vínculo empregatício, quando proprietário, coproprietário ou promitente comprador de um só veículo;*

*XXVII - os auxiliares de condutor autônomo de veículo rodoviário, no máximo de 2 (dois), conforme disposto no art. 1º da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974, que exercem atividade profissional em veículo cedido em regime de colaboração;*

Como também, o artigo 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 199:

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

*(.....)*

*V - como contribuinte individual:*

*(.....)*

*j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*

*l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;*

*(.....)*

**§ 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do caput, entre outros:**

*(.....)*

*I - o condutor autônomo de veículo rodoviário, assim considerado aquele que exerce atividade profissional sem vínculo empregatício, quando proprietário, co-proprietário ou promitente comprador de um só veículo;*

*II - aquele que exerce atividade de 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;*

No caso dos autos as razões de impugnação pugnam que os pagamentos tomados pela fiscalização foram efetuados a pessoas jurídicas em face da tese de equiparação, ocorrida todas as vezes que prestadores não proprietários deixaram de apresentar documentação que os qualificassem como motoristas colaboradores.

Em contrapartida, o que se vê do levantamento fiscal é a identificação dos beneficiários como pessoas físicas, tanto que utilizado o número do CPF no Anexo I, cujas informações são reflexo dos dados constantes nos CTEs, bem como, a própria discriminação das contas contábeis da autuada referenciarão pessoas físicas.

Por decorrência, não logra a impugnação afastar a incidência dos artigos 12, inciso V, alínea "g", 21, 22, inciso III e 28, § 11, todos da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*(.....)*

*V - como contribuinte individual:*

*(.....)*

*g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*

*(.....)*

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

*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;*

*(.....)*

*§ 15. Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro, 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% (vinte por cento) do valor da nota fiscal, fatura ou recibo, quando esses serviços forem prestados por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, bem como por operador de máquinas.*

*(.....)*

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*(.....)*

*§ 11. Considera-se remuneração do contribuinte individual que trabalha como condutor autônomo de veículo rodoviário, como 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, como operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, o montante correspondente a 20% (vinte por cento) do valor bruto do frete, carreto, transporte de passageiros ou do serviço prestado, observado o limite máximo a que se refere o § 5o.*

Por fim, também pugnou a defesa pela imprestabilidade da utilização de dados (amostras) do período de janeiro a junho de 2019, compreendidas na “*Parte 11/39 final até 18/39 – Relatório Contábil SPED*”.

Compulsando os autos não se fez possível localizar a ocorrência, sendo que há três identificações desse intervalo (parte 11 até parte 18) e todos correlatos ao livro razão, períodos de janeiro, fevereiro e março de 2016. À mingua de melhor identificação por parte da defesa acerca da exata ocorrência, bem assim, sua influência nos cálculos, resta impossibilitada qualquer análise.

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento do presente voto, cumpre destacar que, na sessão de julgamento realizada em 06/11/2024, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo em diligência fiscal par que a Unidade de Origem se manifestasse, em síntese, especificamente em relação à alegação de incorreta prática da utilização da amostragem e da aferição indireta, prestando os seguintes esclarecimentos:

- (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;

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 24.928, por meio da qual o preposto fiscal diligente destacou e concluiu que:

Em relação ao primeiro item, tais informações já constam no relatório fiscal de fls. 14 a 45 e nos arquivos contábeis de fls. 4.201 a 24.023, conforme exemplo nas figuras abaixo.

(...)

Conforme demonstrado no destaque das figuras, tanto no Anexo I quanto no histórico da contabilidade há os números dos CTE's, ou seja, houve a conferência pela autoridade lançadora se os valores incluídos vindo dos CTE's emitidos estavam ou não contabilizados, sendo considerados nos lançamentos somente aqueles que não estavam na contabilidade.

Atendendo ao terceiro item, conclui-se que os valores incluídos oriundos dos CTE's não foram informados pelo sujeito passivo em sua contabilidade, sendo que aqueles que foram, por óbvio, foram excluídos na apuração da base de cálculo, sendo que se, porventura, existir algum equívoco desta autoridade fiscal, cabe ao contribuinte identificar em sua manifestação. Além disso, será anexado novamente o Anexo I do Relatório Fiscal em formato de arquivo de planilha do Microsoft Excel (.xls), que poderá ser livremente conferido pelo conselheiro e pelo contribuinte.

Como se vê, em sede de diligência fiscal restou expressamente atestado / confirmado que *tanto no Anexo I quanto no histórico da contabilidade há os números dos CTE's, ou seja, houve a conferência pela autoridade lançadora se os valores incluídos vindo dos CTE's emitidos estavam ou não contabilizados, sendo considerados nos lançamentos somente aqueles que não estavam na contabilidade.*

Registre-se pela sua importância que, juntou com a Informação Fiscal em análise, a autoridade administrativa tributária trouxe aos autos o Anexo I do relatório fiscal em formato de

arquivo de planilha do Microsoft Excel, viabilizando, assim, uma análise / consulta mais eficaz e didática das informações ali registradas.

Intimada a se manifestar acerca do resultado da diligência fiscal em questão, a Contribuinte limitou-se a defender que *a baixa em diligência realizada não enfrentou de forma satisfativa todos os pontos da determinação do r. acórdão*. Confira-se:

## 2. DAS OMISSÕES NA BAIXA EM DILIGÊNCIA

A resposta a diligência apenas mencionou que inexistiria duplicidade de base de cálculo porque “houve a conferência pela autoridade lançadora se os valores incluídos vindo dos CTE's emitidos estavam ou não contabilizados, sendo considerados nos lançamentos somente aqueles que não estavam na contabilidade.”

No entanto, a resposta fornecida não foi suficiente para esclarecer de forma adequada os questionamentos levantados no v. acórdão que determinou a diligência.

Apesar da diligência realizada, **persiste a dúvida** quanto à análise da fiscalização sobre a possibilidade de duplicidade no lançamento do valor dos fretes.

Não está claro se o referido valor foi considerado de forma duplicada, porque a fiscalização **não** conseguiu esclarecer, com precisão, a inclusão ou não desse montante em mais de uma ocasião.

A ausência de informações detalhadas e a falta de um posicionamento claro sobre essa questão deixam em aberto a necessidade de novos esclarecimentos, para garantir a completa correção e transparência no processo de apuração.

**Ademais, como já ressaltado no referido acórdão, não há como saber se os valores dos fretes dos CTE's já compõem (ou não) os valores dos fretes lançados no Razão 81042 e/ou os valores dos fretes com base na EFD-Contribuições.**

Dessa forma, a resposta à diligência não esclareceu se os valores dos fretes apurados e identificados em determinada rubrica estão (ou não) incluídos nos montantes apurados a partir de outras bases.

Ademais, também não foi apresentada, nem mesmo por amostragem, a verificação de que os valores dos fretes apurados e identificados em determinada rubrica fazem parte (ou não) dos montantes apurados com base em outras fontes.

Ora, de posse do arquivo em Excel referente ao Anexo I do Relatório Fiscal, caberia à Contribuinte demonstrar – ainda que por amostragem, se fosse o caso – eventuais valores considerados em duplicidade na base de cálculo do lançamento fiscal.

Contudo, assim não procedeu. Só não se sabe se assim não o fez por inércia de sua parte ou por não ter identificado qualquer inconsistência no demonstrativo fiscal em questão.

O contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Neste esboço, não tendo a Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar as suas alegações, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**