



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



**Processo nº** 10680.009071/2007-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.915 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** CAIPA COMERCIAL E AGRÍCOLA IPATINGA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE. OMISSÃO E DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Entendendo o Fiscal Autuante pela existência de vínculos de empregos mascarados por interpostas pessoas jurídicas, nasce a obrigação de lançar, com base nas notas fiscais de prestação de serviços, os valores devidos pela recorrente a título de contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Ana Claudia Borges de Oliveira** – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Diogo Cristian Denny (suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 02-21.673 (fls. 797 a 811) que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito lançado por

meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 35.842.221-3 (fls. 3 a 426), consolidado em 10/10/2005, no valor de R\$ 66.555,71, relativo às contribuições devidas à seguridade social, parte da empresa, e dos segurados a partir de 04/2003; bem como as contribuições devidas a Outras entidades: SEST e SENAT, **todas incidentes sobre os pagamentos de fretes a pessoas físicas, no período de 08/1999 a 12/2004.**

Com relação às contribuições incidentes sobre pagamentos de **fretes** ao transportador autônomo Dilermando José dos Reis, o lançamento inclui as competências 06/2002 a 12/2004.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 436 a 439) que o levantamento foi realizado com base nos Recibos de Pagamento a Autônomos – RPA, as planilhas fornecidas pela empresa, as GFIPs (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) apresentadas à Fiscalização e os contratos de prestação de serviços entre a empresa e os transportadores autônomos Dilermando José dos Reis e Sidney César Coelho.

Após a apresentação da Impugnação (fls. 485 a 491), os autos retornaram à Auditora Fiscal notificante pela ausência do dispositivo legal que fundamentou o arbitramento e pela ausência das planilhas relativas aos levantamentos PF, PFC e PFG (fls. 501 e 502). O Relatório Complementar sobreveio às fls. 503 a 555.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação complementar (fls. 559 a 565).

Os autos foram encaminhados à DRJ, que converteu o julgamento em diligência sob o fundamento de vício no lançamento, pois, *apesar de constar do Relatório da NFLD que foram constituídos créditos destinados ao SEST e ao SENAT, tal fato não ocorreu* (Resolução n.º 817 – fls. 595 a 597).

Sobreveio outro Relatório Fiscal Complementar às fls. 599 informando que não houve lançamento de contribuições ao SEST e SENAT. Intimado, o contribuinte não se manifestou (fls. 601 a 605).

A DRJ proferiu o Acórdão n.º 02-18.955 (fls. 613 a 625), julgando parcialmente procedente a impugnação para manter parte do crédito lançado, com a exclusão das competências 08/1999 a 09/2001, extintas pelo decurso do prazo decadencial.

O contribuinte requereu a aplicação da decadência em consonância com os ditames da Súmula Vinculante n.º 8 do STF (fls. 719 a 729) e os autos retornaram para novo julgamento junto à DRJ.

O Acórdão recorrido n.º 02-21.673, sob o fundamento de inexatidão material e necessidade de retificação da decisão anterior, excluiu as competências 08/1999 a 09/2000, fulminadas pela decadência, e restou assim ementado (fls. 797 e 799):

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO COM INEXATIDÃO MATERIAL. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. NOVO ACÓRDÃO.

Para a correção das inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no Acórdão 02-18.955, de 03/09/08, é proferida nova decisão.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, bem como recolher a

contribuição devida por eles, mediante desconto na remuneração, a partir da competência de abril/2003, em conformidade com a legislação de regência.

**APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 08. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91. DECADÊNCIA QUINQUENAL.**

O Supremo Tribunal Federal reconheceu através da Súmula Vinculante n. 8 a inconstitucionalidade formal do art. 45 da Lei n. 8.212/91, que fixava em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social.

Aplicam-se os prazos decadenciais previstos no Código Tributário Nacional aos créditos destinados à Seguridade Social.

Lançamento Procedente em Parte

O contribuinte foi cientificado em 26/10/2015 (fl. 884) e apresentou recurso voluntário em 23/11/2015 (fls. 886 a 894) sustentando: a) em preliminar, a nulidade do lançamento e; b) no mérito, vício insanável quanto à ausência de indicação do fundamento legal para a aferição indireta no levantamento FAD.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. Preliminar de nulidade**

O recorrente sustenta, em preliminar, nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente<sup>2</sup> – art. 5º, LV, CF.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim informa:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Na mesma linha, o art. 293 do RPS dispõe que, constatada a ocorrência de infração a dispositivo constante deste Regulamento, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*. A recorrente, contudo, alega de forma genérica a nulidade do lançamento em sua preliminar.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos nos arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

## **2. Do vício relacionado à ausência de indicação do fundamento legal para a aferição indireta**

O recorrente sustenta que o Relatório Fiscal Complementar não sanou o vício anterior no tocante à ausência de fundamentação legal para o procedimento de aferição indireta no levantamento FAD – Fretes Aferidos Dilermando JR.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou

---

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 748.

entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições devidas à seguridade social, parte do empregado.

Para a validade do lançamento, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos, sendo que a ausência dessas formalidades implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 33, §§ 3º e 6º<sup>3</sup>, atribui à fiscalização o poder de:

(a) lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário, no caso de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente;

(b) apurar e lançar as contribuições devidas quando constatar que a contabilidade não registra a realidade da remuneração dos segurados a seu serviço e;

(c) desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado, quando constate que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições que caracterizem tal condição:

No RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, temos:

---

<sup>3</sup> Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...) § 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 n.º 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.

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurando o ônus da prova em contrário.

*Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.*

De tal modo, a legislação vigente determina o uso de aferição indireta quando a documentação apresentada pelo contribuinte não demonstra a realidade; ou seja, quando a Fiscalização conclui que a escrituração contábil da empresa não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

Nesse sentido:

(...) TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. (...)

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. A apresentação deficiente de documentos à fiscalização, bem como a recusa destes, respalda o arbitramento da remuneração dos segurados, por aferição indireta, incumbindo ao sujeito passivo apontar objetivamente as inconsistências existentes no procedimento adotado pelo Fisco, sob pena da manutenção do lançamento fiscal. (...) Recurso voluntário provido em parte.

(Acórdão n.º 2401-003.977, Redator Designado Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, publicado em 05/04/2016)

O artigo 201, § 40, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, previa em sua redação original que a remuneração paga ou creditada a transportador autônomo pelo frete, carreto ou transporte de passageiros realizado por conta própria, corresponderia ao valor resultante da aplicação de um dos percentuais estabelecidos pelo MPAS — Ministério da Previdência e Assistência Social, sobre o valor bruto do frete, carreto ou transporte de passageiros, para a determinação do valor mínimo da remuneração.

O próprio RPS determinou, em seu artigo 267, que até a definição dos percentuais pelo MPAS, deveria ser utilizada a alíquota de 11,71 % (onze vírgula setenta e um por cento) sobre o valor bruto do frete, carreto ou transporte de passageiros.

Posteriormente, iniciou a vigência da Portaria MPAS n.º 1.135, de 05/04/2001, elevando a alíquota para 20% (vinte por cento), incidente sobre o valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, sendo aplicado para fatos geradores ocorridos desde 05/07/2001.

Ratificando o percentual definido pela Portaria, o Decreto n.º 4.032, de 26/11/2001, alterou a redação do § 40 do artigo 201 do RPS, fixando a alíquota em vinte por cento do rendimento bruto:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de:

...

§ 4º. A remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei n.º 6094, de 30 de agosto de 1974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.

Uma vez determinada a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias e as contribuições a outras Entidades e Fundos (Terceiros) foram aplicadas as seguintes alíquotas: mínima, no valor de 8% (oito por cento) referente a contribuição do segurado empregado (sem limite, conforme dispõe a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14/07/2005 em seu art. 599); 20% (vinte por cento) referente a contribuição a cargo da empresa; 3% (três por cento) referente a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e 5,8% referente a contribuição para Terceiros ( Salário-Educação, INCRA, SEST/SENAT e SEBRAE).

A Instrução Normativa SRP n.º 3/2005, diz, em seu art. 597, que a aferição indireta será utilizada, se:

*II — a empresa, o empregador doméstico, ou o segurado recusar-se a apresentar qualquer documento, ou sonegar informação, ou apresentá-los deficientemente."*

A mesma Instrução Normativa determina, em seu artigo 600, que "*para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de: 1— quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços"*.

A Decisão recorrida assim concluiu (fl. 623):

Noutro giro, pleiteia a declaração de nulidade da NFLD sob o argumento de ausência de fundamento legal do arbitramento realizado para se obter o salário de contribuição do transportador autônomo Dilermando José dos Reis.

Entretanto, a ausência apontada não mais prospera. Em sede de diligência, foi elaborado um relatório fiscal complementar, onde o dispositivo legal no qual se pautou o procedimento fiscal do arbitramento foi indicado. A autoridade fiscal indicou o artigo 33, parágrafo 3º, da Lei n.8.212/91, bem como justificou que tal critério foi utilizado em razão da recusa da empresa de apresentar os documentos comprobatórios do fato gerador ocorrido. Foi reaberto o prazo de defesa, oportunidade em que a Impugnante reiterou, nos mesmos termos, o seu inconformismo com a ausência do dispositivo no relatório denominado "Fundamentos Legais do Débito". Ora, com a observância do procedimento aqui descrito foi assegurada a efetividade do contraditório. A ausência de fundamentação legal em determinado relatório, por si só, não é fator determinante de nulidade do lançamento e, sim, omissão passível de saneamento.

Convém registrar que a limitação imposta pelo sistema informatizado da Previdência Social, de emitir a Certidão de Dívida Ativa apenas com a fundamentação legal contida no relatório "FLD", não enseja a nulidade do lançamento, quando se corrige a omissão de modo a não privar o contribuinte do conhecimento que originalmente haveria de ter.

Nesse sentido, pronunciou a Câmara Superior do Conselho de Recursos da Previdência Social, através do Enunciado n. 29, editado pela Resolução n. 6, publicado no Diário Oficial da União em 21/12/2006, que dispõe:

Nos casos de levantamento por arbitramento, a existência do fundamento legal que ampara tal procedimento, seja no relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD ou no Relatório Fiscal — REFISC garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação. Caso constatare que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

O art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão n.º 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).

Em obediência à legislação previdenciária é cabível o lançamento de tributos quando o contribuinte se recusar ou sonegar a apresentação de qualquer documento ou informação. Ou seja, a apuração indireta do débito por intermédio da aferição é autorizada pela legislação previdenciária; contudo, estando no campo da exceção, deve atender a requisitos mínimos que determinem com exatidão o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Ana Claudia Borges de Oliveira**