



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11634.720328/2012-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-004.180 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 11 de março de 2015  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** TRANSPORTADORA SOTRAN LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ARBITRAMENTO.AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

A não apresentação da escrita contábil, ou sua apresentação deficiente, justifica a aferição indireta consoante art. 33 da lei 8.212/91, incumbindo ao contribuinte apontar objetivamente inconsistências no apurado.

VALE PEDÁGIO EM PECÚNIA. BASE DE CÁLCULO CONFIGURADA.

O vale pedágio pago em desacordo com a lei 10.209/2001 integra a base de cálculo apurada conforme art. 28 da lei 8212/91

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por voto de qualidade, acatar o arbitramento em razão de lançamento contábil de forma genérica. Vencidos os Conselheiros Ricardo Magaldi Messetti, Amilcar Barca Teixeira Junior e Gustavo Vettorato. II- no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Oseas Coimbra Junior. Vencidos os Conselheiros Ricardo Magaldi Messetti, Amilcar Barca Teixeira Junior e Gustavo Vettorato.

*(assinatura digital)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

*(assinatura digital)*

Ricardo Magaldi Messetti – Relator

## Oseas Coimbra Junior – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Ricardo Magaldi Messetti, Amilcar Barca Teixeira Junior, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Transportadora Sotran Ltda. em face acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande (MS), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*ARBITRAMENTO. APLICAÇÃO.*

*A existência de lançamentos contábeis realizados de forma genérica e agrupada, sem a perfeita identificação da natureza e titularidade das contas e dos respectivos beneficiários, bem como do total da remuneração paga, justifica a aplicação do arbitramento.*

*VALE-PEDÁGIO. INCIDÊNCIA.*

*O vale-pedágio, quando pago em pecúnia, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por caracterizar remuneração.*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. LIMITE.*

*Para a aplicação do valor limite do salário de contribuição é necessário identificar e individualizar cada um dos segurados e/ou contribuintes individuais, bem como apurar perfeitamente o valor total da remuneração percebida, de maneira a confrontá-la com o referido limite.*

*ILEGITIMIDADE PASSIVA.*

*Havendo norma vigente a definir a sujeição passiva e a responsabilidade pelo recolhimento, não há que se falar em ilegitimidade passiva.*

*MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.*

*Nos casos de lançamento de ofício deve ser aplicada a penalidade de ofício, aplicando-se a multa de mora somente nos casos de recolhimento espontâneo.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Trata o processo em epígrafe de lançamento de créditos tributários envolvendo os Autos de Infração descritos abaixo:

a) Debcad nº 37.289.493-3: referente a lançamento de contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração de transportadores autônomos prestadores de serviços;

b) Debcad nº 37.352.130-8: referente a lançamento de contribuições previdenciárias devidas pelos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre o respectivo salário de contribuição;

c) Debcad nº 37.352.131-6: referente a lançamento de contribuições previdenciárias destinadas a outras entidades e fundos (SEST e SENAT).

O relatório fiscal (fls. 40/67) narra que as contribuições previdenciárias lançadas são provenientes do pagamento de pedágio, em razão de a contribuinte não ter observado o que dispõe a Lei 10.209/2001, que instituiu o vale-pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga. Ou seja, ao invés de conceder o vale-pedágio, a contribuinte efetivou os pagamentos em numerários, configurando remunerações efetivamente pagas aos segurados transportadores rodoviários autônomos, discriminadas na contabilidade e sem o correspondente recolhimento.

Além disso, a Fiscalização informa que, apesar dos valores lançados na escrituração contábil, efetuou o arbitramento do salário de contribuinte, uma vez que a contribuinte não teria procedido aos respectivos lançamentos contábeis de forma individualizada, de forma que se possibilitasse a identificação dos prestadores de serviços pessoas físicas e jurídicas.

A contribuinte apresentou impugnação na qual argumenta que:

a) a aferição indireta promovida pela Fiscalização foi ilegal, uma vez que a aferição direta era possível por meio da análise dos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas;

b) não houve recusa ou sonegação de documentos e informações de sua parte, assim como não ficou demonstrado pela Fiscalização que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, mesmo porque prestou todas as informações que lhe foram solicitadas, bem como colocou à disposição da fiscalização todos os documentos que amparam a escrita fiscal;

c) em sendo possível a aferição direta, pela análise conjunta da escrita contábil e de qualquer outro documento da empresa, afasta-se de imediato a aferição indireta (ficta), pois o caráter excepcional da medida extrema (arbitramento) não encontra guarida ante a possibilidade de extrair a realidade da imposição tributária, o que impõe, nessa medida, a desconstituição do lançamento tributário, posto que eivado de nulidade insanável.

d) foram incluídos incorretamente na base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações efetivamente pagas aos segurados contribuintes individuais (parte patronal) os valores pagos a título de vale-pedágio, uma vez que o pagamento em dinheiro não descaracteriza a natureza jurídica do instituto para efeito de incidência de contribuições.

e) a alíquota de 11% de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada aos contribuintes individuais a seu serviço, deve observar, como base de cálculo, o limite máximo do salário de contribuição, o que não foi observado pela Fiscalização, devendo ser anulado o lançamento, na medida em que inexistente lei que autorize a inobservância dos limites legais no caso em apreço; e

f) tendo em vista que a Lei 8.706/93 não dispôs expressamente sobre a sujeição passiva das pessoas jurídicas tomadoras dos serviços de transportadores autônomos ao recolhimento das contribuições devidas por estes, a empresa tomadora dos serviços tem ilegitimidade passiva para recolhimento da exação prevista no art. 7º, inciso II, da Lei 8.706/93, sendo nulo de pleno direito o lançamento.

Ao analisar as alegações da contribuinte, a DRJ de origem rejeitou integralmente as ponderações apresentadas, mantendo incólume o crédito tributário lançado.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, reiterando, em apertado escorço, as alegações trazidas em sua peça de impugnação. Além disso, acresce que, ao contrário do acórdão da DRJ, deve-se lhe aplicar a retroatividade benigna nos que diz respeito à multa moratória, devendo esta ser limitada a 20% do tributo lançado.

Sem apresentação de contrarrazões por parte da Fazenda, os autos foram encaminhados a este Conselho, sendo a mim sorteada a relatoria.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

### Da Admissibilidade

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e presentes estão os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

### Da Existência de Nulidade

Analisando com vagar os autos, mormente a aferição indireta perpetrada pela fiscalização, não vislumbro como não divergir do posicionamento da DRJ, devendo ser reformado o acórdão vergastado, anulando a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de contribuições previdenciárias por vício formal decorrente da ausência da expressa fundamentação para o arbitramento.

Isso porque, não comungo inteiramente com a tese daqueles que defendem que a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção e somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo.

No caso ora em apreço, conforme consta do próprio Relatório Fiscal (fl. 41), a fiscalização assim justificou a utilização do arbitramento, *in verbis*:

*“4. Efetuamos o arbitramento do salário de contribuição apesar dos valores lançados na escrituração contábil em decorrência de a empresa não ter procedido aos respectivos lançamentos contábeis de forma individualizada, de forma que possibilitasse a identificação dos prestadores de serviços pessoas físicas e jurídicas.”*

Ora, analisando os autos, observa-se que a recorrente, no transcorrer do procedimento fiscal, apresentou mais de 6.000 (seis mil) notas fiscais, individualizando cada prestador de serviço do período fiscalizado, não justificando, a meu ver, o arbitramento proferido pela fiscalização.

Com efeito, o princípio *pas de nullité sans grief* tem a sua aplicação com evidente propriedade ao processo civil, que serve para tutelar o interesse privado das partes, o qual possui como objetivo maior assegurar a utilidade do resultado alcançado ao final da demanda. Enquanto que no processo administrativo fiscal, diferentemente daquele, busca-se com maior ênfase assegurar o controle da legalidade do ato administrativo, bem como determinar a certeza e a liquidez do crédito tributário.

A partir daí, verifica-se que o prejuízo é perfeitamente presumível, sendo desnecessário valorizar em demasia a eventual avaria causada pelo ato atípico. É bom ter em mente que, partindo-se da premissa de que o controle de legalidade deve ser feito pela administração pública, um ato eivado de nulidade irá ocasionar inevitavelmente um prejuízo, pois, desde logo, macula o princípio do contraditório estabelecido pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, partindo então para a seara do interesse público.

Sobre o controle de legalidade, que deve ser o objetivo maior do processo administrativo tributário, merecem destaque as considerações de Troianelli (2000):

*“Tratando-se o processo administrativo fiscal, essencialmente uma forma de controle, pela Administração Pública, da legalidade de seus próprios atos, é condenável o antigo hábito, já denunciado por Hely Lopes Meirelles e levado ao extremo pelas alterações efetuadas pela Lei no 87748/93 no Decreto no 70235/72, de “judicializar” o processo administrativo tributário, como se fosse a função desse resolver litígios, e não buscar elementos que façam transparecer a verdade material, a verdade real nos fatos, a única capaz de **conduzir o processo administrativo tributário ao seu verdadeiro fim, que é o de controlar os atos praticados pela administração no exercício da atividade de lançamento tributário.** Se dirimir conflitos, e de forma terminativa, é função do processo judicial, é quase intuitivo que essa não possa ser a função do processo administrativo, sob a pena de absoluta inutilidade deste último.”*

Evidentemente que o processo administrativo fiscal permite a simplificação na busca da justiça tributária e não estou aqui a negar o festejado princípio da instrumentalidade das formas, mas não se pode afastar como garantia mínima, a segurança jurídica na relação entre o contribuinte e a Administração Pública.

Urge destacar que, com a revisão dos atos praticados pela Administração, busca-se exatamente a verdade material. Para Cabral (1993, p. 21), “o processo não tem por função atuar no interesse de uma ou outra parte e sim no interesse de ambas”.

Nesse sentido, Carvalho e Murgel (1999, p. 29) entendem que ambas as partes, Fazenda e Contribuinte, devem buscar a verdade material, ficando a verdade formal em segundo plano. Segundo os mesmos autores, outra função primordial do processo administrativo seria buscar a paz jurídica entre ambos, de tal forma que, alcançada a verdade material, não haja mais interesse de qualquer das partes acionar o Poder Judiciário.

Não é demais falar que, ao se efetuar a revisão dos atos de lançamento fiscal, evitar-se-á o ajuizamento pela Fazenda de créditos indevidos ou equivocados que, mais tarde, poderão levar a gastos com custas processuais e honorários advocatícios.

No caso concreto, é possível considerar, ainda, que o ato não logrou êxito em atingir sua finalidade, pois em momento algum o relatório fiscal ou seus anexos trouxeram a fundamentação fática e legal de que o contribuinte foi submetido ao procedimento de arbitramento do débito, medida necessária por se tratar de método excepcional de aferição do tributo devido, inclusive com a inversão do ônus da prova para o contribuinte.

Considero ainda que, além de não constar dos autos a expressa fundamentação legal do arbitramento adotado na ação fiscal, outro erro foi destacado no acórdão guerreado como causa para a nulidade do lançamento do débito, qual seja a ausência de demonstração clara e precisa da situação que motivou a adoção do procedimento de arbitramento, nos termos da legislação de regência da matéria (art. 33, §3º, da Lei n.º 8.212/91).

Não se pode abandonar o conceito de que o relatório fiscal é parte integrante do ato constitutivo do lançamento e serve para demonstrar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios adotados pela fiscalização, devendo por isso mesmo observar as

regras estabelecidas no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN e art. 37 da Lei nº 8212/91.

É dizer: a autoridade lançadora tem o dever de informar à empresa fiscalizada que arbitrará o tributo que reputar devido, ante a constatação de que as informações e documentos necessários ao desenvolvimento da auditoria encontram-se deficientes, cabendo ainda demonstrar expressamente os motivos que ensejaram o emprego de tal procedimento, de modo a apresentar elementos inquestionáveis de convicção e possibilitar a ampla defesa do contribuinte e o controle de legalidade pelo julgador administrativo.

E a inobservância da formalidade legal na lavratura do ato acarreta preterição do direito de defesa do contribuinte, causa de nulidade por vício insanável ante a patente visualização da hipótese trazida no art. 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para dar-lhe provimento, anulando a autuação por vício formal.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Oseas Coimbra Júnior

Sr Presidente,

Com as vênias de estilo, divirjo do e. Relator.

O voto proferido informa a presença de vício formal decorrente da ausência da expressa fundamentação para o arbitramento.

O relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, expressamente traz:

*062 - CONTRIBUICOES DEVIDAS APURADAS POR AFERICAÇÃO INDIRETA - EMPRESAS EM GERAL*

*062.05 - Competências : 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008*

*MP n. 222, de 04.10.2004, artigos 1. e 3.; Decreto n. 5.256, de 27.10.2004, art. 18, I; Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN), art. 148; Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 33 (com a redação posterior da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), parágrafos 3. e 6.; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, artigos 231, 234 e 235.*

Dessa feita, afasto o preflado vício.

O relatório fiscal afirma as irregularidades contábeis que justificaram o arbitramento.

*Nos lançamentos não é possível identificar quem efetivamente prestou o serviço de transporte, pessoa jurídica ou física. São registrados em contas genéricas, tais como DESPESA COM FRETE.*

(...)

*Quando ocorre o pagamento de algum conhecimento de transporte, a contribuinte, na grande maioria das vezes, faz a transferência do valor CREDITADO na conta CARRETOS A PAGAR para contas variadas (credoras), que funcionam como contas transitórias. Nesse momento, a conta CARRETOS A PAGAR é DEBITADA e a conta transitória é CREDITADA, em seguida, a conta transitória é DEBITADA, com CRÉDITO na conta BANCOS OU CAIXA.*

*A empresa utiliza essas contas transitórias (credoras) para fazer registrar as baixas (pagamentos) da conta CARRETOS A*

*PAGAR, nelas são lançadas todas as viagens, quer de pessoas físicas ou jurídicas, sem distinção, bem como o pedágio.*

*Como exemplo (anos 2007 e 2008), temos a conta “GILBERTO – 2.010.773.0000000006”, onde os percentuais dos créditos lançados no ano de 2007 conta “GILBERTO” em relação a conta CARRETOS A PAGAR é de 11% e de 39% em 2008.*

*(...)*

*O que se se observa é que a empresa baixou a conta “CARRETOS A PAGAR” utilizando como contrapartida a conta “GILBERTO”, que não tem relação com o transporte realizado e é uma conta transitória criada pela empresa.*

*No outro lançamento, a conta creditada foi “ASSOCIAÇÃO DE POSTOS DE PONTA GROSSA”, tendo como contrapartida “CARRETOS A PAGAR”, no valor de R\$ 138,51. Esse valor corresponde ao saldo a receber (total frete – adiantamento de frete).*

*Segundo informações obtidas junto à empresa, as associações representam vários postos e são criadas com a finalidade de efetuar a cobrança, em nome desses postos de combustíveis, dos conhecimentos por eles descontados.*

*Como demonstrado acima, através das informações contidas nos lançamentos contábeis não é possível identificar quem é pessoa jurídica ou física, uma vez que não existe relação alguma dos prestadores de serviço com as informações contidas no lançamento.*

O relatório fiscal e os demais anexos que acompanham a autuação trazem todos os elementos necessários a mesma, não havendo que se falar em vício de fundamentação. Temos bem delineados o motivo da lavratura, a base cálculo, competência, alíquotas, enfim, todas as informações necessárias ao lançamento.

Sobre o vale pedágio pago em desacordo com o art. 2º da lei 10.209/2001, este deve integrar a base de cálculo apurada. O pagamento em pecúnia descaracteriza o pagamento do vale pedágio, que deve, segundo a lei, possuir modelo próprio, configurando proteção ao trabalhador.

Não se seguindo o que expressamente previsto em lei, correto o enquadramento dos valores pagos como salário de contribuição, conforme art. 28 da lei 8212/91.

Sobre o limite do salário de contribuição, a recorrente não apontou objetivamente nenhuma inconsistência, limitando-se a fazer imputação genérica de erro nos valores lançados, atraindo a aplicabilidade do art. 17 do decreto 70250/72.

O arbitramento deu-se de forma correta, sendo apontado que a individualização não é possível em razão dos lançamentos efetuados de forma incorreta. Dessa feita, caberia a atuada fornecer os elementos suficientes a demonstrar o desacerto do lançamento, o que não foi feito.

A legitimidade passiva é decorrente do previsto nos incisos I e II do artigo 7º da Lei nº 8.706/1993 c/c Decreto nº 1.007/1993, § 3º do artigo 2º, onde se determina que a

Processo nº 11634.720328/2012-58  
Acórdão n.º **2803-004.180**

**S2-TE03**  
Fl. 7

---

responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas pelos transportadores autônomos passa a ser das pessoas jurídicas tomadoras dos seus serviços.

Assim sendo, tenho que a r. decisão deve ser mantida em sua integralidade.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Oseas Coimbra Júnior – Redator Designado