



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.723049/2014-13
ACÓRDÃO	2402-013.044 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal, juntamente com os demais discriminativos e anexos que compõem o processo, cumpre a sua função de informar, com precisão e clareza, sobre os fatos geradores, as alíquotas aplicadas, as contribuições lançadas, os períodos a que se referem e os dispositivos legais e normativos que amparam o lançamento, permitindo ao impugnante o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece, como regra geral, para efeito de preclusão, que a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a peça impugnatória, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise de documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos.

PROVA DOCUMENTAL. ILEGÍVEL. *REFORMATIO IN PEJUS*.

Quando provas documentais são ilegíveis em partes essenciais, não podem ser consideradas meio de prova apto a corroborar as alegações do Contribuinte. Ademais, tendo sido identificado que as provas tornaram a situação do Recorrente mais gravosa, é de se limitar os seus efeitos, sob pena de ofensa ao princípio do *non reformatio in pejus*.

MULTA. CONFISCATÓRIA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Os ditames da Súmula CARF nº 02, aliados ao disposto no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, impedem a análise de arguições de inconstitucionalidade de lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração (DEBCAD nº 51.058.922-7 e DEBCAD nº 51.058.923-5) visando à exigência das Contribuições Patronais e a dos Segurados, incidentes sobre as remunerações pagas a autônomos, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Conforme Relatório Fiscal, “*nos anos-calendário 2010 e 2011 a fiscalizada declarou em DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) ter efetuado pagamento a pessoas físicas sem vínculo empregatício (código 0588) sem a correspondente declaração de GFIP (guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP) nem recolhimentos de Guias da Previdência Social (GPS).*”

As autuações foram precedidas de fiscalização, na qual a Recorrente, intimada para a apresentação de documentos e esclarecimentos, requereu a retificação em relação a alguns dos autônomos, cuja declaração e respectivos recolhimentos das contribuições teriam se como se empregados fossem.

Entendendo a d. Fiscalização que as informações prestadas não foram suficientes para elidir a diferença apurada em relação aos demais nomes e remunerações apontadas, procedeu aos lançamentos fiscais em questão.

Devidamente intimada, a ora Recorrente apresentou a competente Impugnação, alegando (i) **preliminarmente**, nulidade dos autos de infração em razão da suposta ausência de “clareza da notificação de lançamento, em face da quantidade de normas mencionadas”, bem como em decorrência do suposto equívoco no enquadramento legal e na indicação do fato gerador da obrigação tributária; e (ii) **no mérito**, a insubsistência da base de cálculo do lançamento e inconstitucionalidade da multa aplicada.

Remetidos os autos à DRJ, foi proferido o V. Acórdão nº 15-38.514, que entendeu pela manutenção dos lançamentos fiscais, reconhecendo a higidez da exigibilidade dos créditos tributários.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando:

Preliminarmente:

- (i) ausência de análise de toda a matéria invocada em sede de Impugnação, o que revelaria transgressão aos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa;
- (ii) necessidade de apreciação das provas juntadas apenas em sede de Recurso Voluntário, a fim de garantir os Princípios da Instrumentalidade Processual e da Busca da Verdade Material;
- (iii) reiterando as razões expostas em Impugnação, a nulidade dos autos dos infração em razão da ausência de clareza na notificação de lançamento, diante da quantidade de normas mencionadas, bem como em decorrência do suposto equívoco no enquadramento legal e na indicação do fato gerador da obrigação tributária; e

No Mérito, reiterando também as razões expostas em Impugnação:

- (iv) insubsistência da base de cálculo do lançamento, eis que, tratando-se de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de transportadores autônomos, as exações devem incidir sobre 20% do valor da nota fiscal do frete, carreto ou transporte.
- (v) confiscatoriedade da multa aplicada, conforme já manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no ADI 551/RJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora

O presente recurso atende aos pressupostos extrínsecos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço e passo a sua análise.

I – DAS PRELIMINARES

I.1 – Alegação de Nulidade dos Autos de Infração em razão de Ausência de Clareza e de Equívoco na Capitulação Legal, o que teria acarretado Cerceamento de Defesa

Preliminarmente, a Recorrente alega violação aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, por suposta ausência de clareza dos lançamentos fiscais objeto do processo administrativo sob análise, bem como equívoco na capitulação legal.

Quanto a tais preliminares, a DRJ já havia afastado a alegação, em razão da observância dos requisitos exigidos pelo Decreto nº 70.235/72, pelo Decreto nº 3.048/99 e pela Lei nº 8.212/91, entendimento que incorporo como razões de decidir, por remissão, nos termos do art. 114, § 12, do Regimento Interno do CARF:

“Tratando do procedimento fiscal em causa, registre-se a atenção ao amplo direito de defesa e ao contraditório garantidos ao impugnante, verificado pela própria materialização do lançamento do crédito, extensa e pormenorizadamente detalhado no AI, seus discriminativos, anexos e Relatório Fiscal, com a qualificação do autuado, discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas, o prazo para recolhimento ou impugnação, a assinatura do fiscal autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Cumpre-se, assim, o que dispõem o art. 37, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 243, §§ 2º, 5º e 6º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse sentido, os Relatórios de Fundamentos Legais do Débito – FLD expõem de modo detalhado os dispositivos legais que exigem da empresa o recolhimento das contribuições lançadas, que discriminam os prazos de recolhimento das contribuições e tratam dos juros e da multa devidos em caso de não recolhimento no prazo legal. Os mencionados relatórios expõem a fundamentação legal de cada um dos itens lançados.

Restou claro nos FLD dos Autos de infração 51.058.922-7 (contribuições previdenciárias parte patronal sobre remuneração de contribuinte individual) e 51.058.923-5 (contribuições previdenciárias parte dos segurados contribuintes individuais), no item “fundamentos legais das rubricas”: 224 - contribuição das empresas sobre a remuneração a contribuintes individuais de que trata a Lei nº 8.212, de 1991 e 114 – contribuinte individual – contribuições descontadas pela empresa, que os principais dispositivos infringidos foram os artigos 21; 22, inciso III; 28, inciso III, e 30, inciso I, alínea “b”, todos da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 2º É de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo que optarem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição. (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006). (Vide Lei nº 8.213, de 1991)

§ 2o No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição será de: (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011)

I - 11% (onze por cento), no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo, observado o disposto na alínea b do inciso II deste parágrafo; (Incluído pela Lei nº 12.470, de 2011)

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o ; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

Ademais, a impugnante apresenta alegações contra as contribuições lançadas sobre a remuneração total auferida pelos contribuintes individuais, o que comprova que ela tomou conhecimento da legislação infringida.”

Assim, tendo as autuações fiscais observado os requisitos necessários, e havendo clareza quanto ao seu objeto e aos dispositivos que as fundamentam, rejeito a referida preliminar.

I.2. – Omissão da Decisão da DRJ quanto à análise de todos os Argumentos dispostos em Impugnação

Não bastasse a preliminar acima exposta, suscitada desde a Impugnação, a Recorrente alega também suposta omissão do Acórdão da DRJ quanto à análise de todos os argumentos por ela trazidos.

Tal argumentação refere-se ao entendimento manifestado pela DRJ acerca da impossibilidade de análise do suposto caráter confiscatório da multa de ofício aplicada. Sem me alongar, rejeito igualmente a preliminar, eis que o entendimento da DRJ está calcado não só nos dispositivos do Decreto nº 70.235/72, mas também no óbice constante da Súmula CARF nº 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 02:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

De fato, desde a Impugnação, a Recorrente vem alegando violação aos Princípios do Não Confisco, da Capacidade Contributiva e Razoabilidade em razão da aplicação da multa de ofício em 75%, o que não foi analisado pela DRJ, com base no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, o qual estabelece que *“no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*

Tal decisão foi proferida de forma correta e em observância ao entendimento sumular acima mencionado. Exceção a esse regramento normativo e sumular são as seguintes hipóteses:

“§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

(art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72)

Embora os fundamentos da Recorrente estejam calcados em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (ADI nº 551), certo é que a multa declarada inconstitucional é distinta daquela que fundamentou os autos de infração sob análise. De fato, a multa considerada confiscatória pelo Supremo Tribunal Federal determinava a sua aplicação em “duas vezes o valor” do tributo não recolhido, bem como em percentual não inferior “a cinco vezes” o valor do tributo sonegado, conforme previsão do §§ 2º e 3º, do art. 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

No caso, a multa aplicada pela d. Fiscalização foi de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/94, ou seja, em patamar inferior ao do tributo exigido. Assim, não há similitude entre o caso analisado pelo Supremo Tribunal Federal e o presente, a justificar a aplicação do entendimento lá firmado.

Assim, acertadamente, a DRJ deixou de se debruçar sobre tal alegação, motivo pelo qual também rejeito a preliminar suscitada.

Por fim, ainda em sede de preliminar, a Recorrente insurge-se contra o entendimento da DRJ quanto à apresentação de provas após a Impugnação. Quanto a esse ponto, considerando que as provas foram apresentadas apenas em sede de Recurso Voluntário, deixo a análise do pleito para o tópico seguinte, em conjunto com a alegação de mérito relativa à insubsistência da base de cálculo adotada nas autuações fiscais sob análise. Vejamos.

II – DO MÉRITO

II.1 – Das Provas Apresentadas em Sede de Recurso Voluntário e da Suposta Insubsistência da Base de Cálculo Utilizada pela D. Fiscalização

O Acórdão da DRJ entendeu por bem indeferir a produção de prova, tendo em vista que o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, determina que *“a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual (...)”*

Não obstante tal previsão normativa, o próprio Decreto permite a apresentação de prova em momento posterior, quando *“demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.”*

Conforme entendimento já manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 2ª Seção, entendo que *“sob pena de violação do princípio da verdade material, que direciona o contencioso administrativo tributário, as provas apresentadas após o protocolo da impugnação devem ser apreciadas pela autoridade julgadora, seja para emitir juízo de valor ou para converter o julgamento em diligência”*. (Acórdão nº 9202-01.328)

Não obstante acolher as provas apresentadas em sede de Recurso Voluntário, entendo que não são hábeis a infirmar as autuações fiscais sob análise, em razão de estarem quase que completamente ilegíveis em partes essenciais, não sendo, portanto, meio de prova apto a corroborar as alegações da Recorrente.

No mais, em alguns documentos, nos quais é possível identificar o nome do transportador e o valor da nota fiscal, se considerarmos a base de cálculo pretendida pela Recorrente, chegaríamos a um valor maior do que o exigido pela d. Fiscalização. A título exemplificativo, comparemos uma das notas em que é viável extrair, ainda que com dificuldade, o valor do frete e o transportador (empregado autônomo), bem como o valor considerado na autuação fiscal:

	Base de Cálculo	Contribuição Segurado (11%)
Nota Fiscal (fls. 277)	R\$ 22.516,67 x 20% = R\$ 4.503,33*	R\$ 495,36
Autuação Fiscal (fls. 130)	R\$ 985,32	R\$ 108,39

* Base de Cálculo: 20% do valor da nota fiscal do serviço de transporte de carga (art. 22, § 15, da Lei nº 8.212/91)

Nota-se, portanto, que não bastasse a documentação ilegível, dos poucos documentos passíveis de análise, verifica-se que, considerando as informações neles constantes e aplicando-se a base pretendida pela Recorrente, o valor devido seria maior do que o autuado. Neste sentido, embora entenda que, no caso vertente, é viável a análise da documentação apresentada em sede de Recurso Voluntário, esta não possui o condão de infirmar os lançamentos fiscais sob análise.

Saliente-se que as notas fiscais apresentadas tinham por finalidade demonstrar que a base de cálculo utilizada pela d. Fiscalização teria sido equivocada, conforme suscitado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, tendo em vista que, nos termos da legislação de regência, a contribuição a cargo da empresa e do segurado, sobre as remunerações pagas a autônomos que prestem serviços de transporte rodoviário de carga, incide sobre a base de cálculo correspondente

a 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal, fatura ou recibo emitidos. (art. 22, § 15, da Lei nº 8.212/91).

No entanto, embora tenham sido juntadas notas fiscais dos serviços de transporte, o cálculo apresentado pela Recorrente, a título exemplificativo, considerou o valor declarado em sua DIRF como supostamente equivalente ao da nota fiscal – o que não condiz com a realidade, conforme exemplo acima exposto – e aplicou 20% para chegar à suposta base de cálculo.

De fato, considerando apenas 20% da base declarada em sua DIRF, o valor do tributo devido, pelos cálculos da Recorrente, é efetivamente menor. Mas, considerando os valores da nota fiscal (naqueles casos em que foi possível aferi-los), verifica-se que, aplicando-se o percentual de 20%, tal como determina a norma, a base autuada é substancialmente maior.

Assim, eventual acolhimento da argumentação trazida pela Recorrente levaria à *reformatio in pejus*, o que não se admite no ordenamento jurídico vigente, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a integralidade dos créditos tributários tais como lançados.

II.2 – Da Aplicação da Multa de Ofício e de seu Eventual Caráter Confiscatório, violação à Capacidade Contributiva e à Razoabilidade

Tal como vem sendo abordado desde a Impugnação, a Recorrente sustenta a inviabilidade da aplicação da multa de ofício, em razão de seu suposto caráter confiscatório. Sem me alongar e fazendo referência ao entendimento já manifestado quando da análise da preliminar de suposta nulidade da decisão da DRJ, nego provimento ao Recurso Voluntário.

De fato, tal argumentação esbarra em óbice sumular e normativo, que expressamente vedam a análise de inconstitucionalidade de lei tributária por este Conselho. E, embora haja exceção para tal regramento, conforme hipóteses previstas no § 6º, do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não é essa a hipótese do caso, eis que, conforme já exposto na preliminar acima, a jurisprudência apresentada pelo Recorrente não é aqui aplicável ao caso.

Assim, deve-se manter o entendimento da DRJ no que tange à aplicação da multa de ofício.

III – CONCLUSÃO

Por todo o exposto:

- (i) rejeito as preliminares de (i.1) nulidade dos autos de infração por ausência de clareza e equívoco no enquadramento legal, bem como (i.2) a alegação de nulidade da decisão da DRJ, por suposta omissão na análise de todas as questões abordadas em Impugnação;
- (ii) no mérito, (II.1) embora entenda pela viabilidade de análise das provas documentais apresentadas em sede recursal, nego provimento ao Recurso Voluntário, seja porque tais provas não são hábeis a infirmar as autuações

fiscais, em razão de não estarem legíveis, seja porque conduziram à *reformatio in pejus*, hipótese não admitida em nosso ordenamento jurídico vigente, bem como (ii.2) nego provimento ao Recurso Voluntário quanto à multa de ofício, em razão do entendimento firmado na Súmula CARF nº 02 e previsão do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano