



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18088.720015/2018-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.505 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL E APETECE SISTEMAS DE ALIMENTAÇÃO S.A. FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DE AÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE IMPACTO NO LANÇAMENTO. SÚMULA CARF 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Veç que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. IRRELEVÂNCIA DA DISTINÇÃO.

Ainda que tenham sido estabelecidas definições legais para auto de infração e notificação de lançamento, é irrelevante, para efeito de validação do lançamento fiscal, a denominação que seja dada (auto de infração ou notificação fiscal), especialmente considerando as peculiaridades e a composição do crédito tributário constituído.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas contribuições previdenciárias, pelo contratante dos serviços, na forma da legislação pertinente, sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

JUROS MORATÓRIOS. SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. REDUÇÃO A 100% PELA APLICAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Comprovada a existência de fraude pela conduta reiterada de omissão de fatos geradores e elaboração de documentos sem correspondência com o quadro fático, é correta a qualificação da multa nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que deverá ser reduzida ao patamar de 100% em decorrência da edição da Lei nº 14.689, de 2023, dada a retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício; conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reduzir o patamar da multa qualificada a 100% do crédito tributário exigido.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente contribuições previdenciárias dos segurados (contribuintes individuais referidos como “transportadores

autônomos”) das competências de 2013 sobre pagamentos não declarados em GFIP, sobre os quais não houve a retenção devida.

Por bem traduzir os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcrevo abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de processo administrativo fiscal para constituir crédito tributário referente a contribuições de segurados (contribuintes individuais, referidos pelo Contribuinte como “transportadores autônomos”).

O Auditor-Fiscal notificante relata que os lançamentos realizados na ação fiscal, da qual resultou o presente, foram motivados pelo seguinte conjunto de fatos, atos e omissões atribuídas ao Contribuinte:

1. Promoveu, no período fiscalizado, a entrega de duas GFIP – uma com o código FPAS 507 e outra com código FPAS 515 – o que constitui irregularidade, cujas repercussões tributárias serão adiante abordadas.
2. Inseriu dados errôneos nas GFIP para a determinação da alíquota da contribuição de custeio do GILRAT, do que resultou a indevida redução dos valores declarados e recolhidos.
3. Inseriu, também, nas GFIP de código FPAS 515, código errôneo para determinação das contribuições para terceiros (entidades ou fundos), do que resultou a supressão e, por isso, o recolhimento a menor dos valores devidos.
4. Inseriu segurados empregados em GFIP com o código FPAS 507, sem a devida e respectiva inserção do código para determinação das contribuições para terceiros (entidades ou fundos), suprimindo, assim, também, as respectivas contribuições.
5. Não declarou em GFIP os contribuintes individuais que contratou (os quais tratou como “transportadores autônomos”), suprimindo, por isso, as respectivas contribuições previdenciárias devidas, assim como as que deveriam ser arrecadadas, mediante retenção das correspondentes remunerações.

Especificamente quanto ao crédito tributário que constitui o objeto do lançamento fiscal compreendido neste processo, o Auditor-Fiscal assim descreve os critérios determinantes dos valores lançados:

3.3. Destacaram-se os seguintes fatos:

(...).

(i) não constam remunerações de segurados contribuintes individuais (prestadores de serviços pessoas físicas sem vínculo empregatício);

(...).

3.6. Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), ano-calendário 2013, número da declaração 484877, a

Empresa informou na Linha 14 (“Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício”) da Ficha 70 (“Informações Previdenciárias”), o valor de R\$ 3.040.601,30.

(...).

3.10. Os fatos acima relatados indicaram que a Empresa:

(...).

(c) não informou em GFIP os segurados contribuintes individuais e as respectivas remunerações.

3.13. (...).

(f) somente possui os “autônomos” informados nas GFIP’s apresentadas com o código FPAS “507 e que “quanto a rubrica serviços de Terceiros Pessoas Físicas, Trata-se de locação de veículos onde o proprietário declara não ter funcionário e ter recolhido a totalidade da parte devida ao INSS conforme in.

971/2009”.

(...).

3.15. Ainda em relação ao item 6 do TIPF, o Contribuinte não apresentou justificativa para deixar de declarar em GFIP a remuneração de contribuintes individuais.

(...).

3.17. É possível afirmar, ante o exposto, que a Empresa não informou a remuneração de contribuintes individuais em GFIP e que não é possível que mesma não tenha informado o código para declaração das contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos nas GFIP’s apresentadas com o FPAS “507” em razão da categoria dos segurados nelas informados.

3.18. O fato de não haver segurados contribuintes individuais nos arquivos digitais no formato MANAD apresentados pela Empresa é um indicativo de que a mesma não inseriu estes segurados nas Folhas de Pagamento.

3.18.1. Tal fato é confirmado pela análise do “Mapa de Incidência de INSS/IRRF/GFTS” e dos Resumos Gerais das Folhas de Pagamento (documento denominado como “Folha de Pagamento Sintético – Mensal”) apresentados, anexos à 1ª via deste processo administrativo.

(...).

3.18.4. Nos Resumos Gerais das Folhas de Pagamento, anexos à 1ª via deste processo administrativo, não constam valores para as referidas rubricas, confirmando que os segurados contribuintes individuais e suas remunerações não foram inseridos nas Folhas de Pagamento da Empresa.

3.19. Em relação à alegação de que haveria locação de veículos e uma suposta declaração de seus proprietários, importante observar que:

(a) o próprio Contribuinte declarou na sua DIPJ do exercício de 2014 o valor dos serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo empregatício, conforme o item 3.6, acima;

(b) na contabilidade do contribuinte constam contas específicas para o registro das despesas com serviços prestados por pessoas físicas, conforme item 3.8, acima. Nos históricos dos lançamentos contábeis, contidos na Tabela 1 do Anexo III deste REFISC, é possível identificar os nomes dos prestadores de serviços;

(c) as contrapartidas contábeis são contas individualizadas por fornecedores, nº passivo, onde se identificam os prestadores de serviços pela denominação das contas. Conforme se observa na Tabela 2 do Anexo III deste REFISC, a contabilidade do Contribuinte permite a identificação pelo nome de 47 prestadores de serviços pessoas físicas. Tal fato indica que a Empresa possui o controle contábil detalhado, relativo a este fato gerador;

(...).

Faz, quanto aos fatos constatados e os correspondentes esclarecimentos prestados pelo Contribuinte, a seguinte avaliação:

3.19.1. Conclui-se, portanto, que o Contribuinte possui controle contábil das movimentações patrimoniais relativas às operações de locação de veículos e da prestação de serviços por pessoas físicas de forma definida e segregada.

3.20. Constata-se, ante o exposto, que os esclarecimentos prestados pela Empresa e elencados nas alíneas “a”, “b” e “f” do item 3.13, acima, são inverídicos, ou seja, não correspondem à realidade dos fatos, o que caracteriza a má fé do Contribuinte.

3.20.1. A hipótese de erro escusável é afastada pelo volume das operações, pela reiteração da conduta e pela análise dos controles internos da Empresa, que indicam o conhecimento e o controle da ocorrência do fato gerador.

3.20.2. Ficou caracterizada, assim, a conduta dolosa do Contribuinte na supressão do pagamento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos.

Especificamente quanto ao crédito tributário que constitui o objeto do lançamento fiscal compreendido neste processo, assim descreve os fatos apurados e os critérios determinantes dos valores lançados:

1. Referindo-se aos contratos de prestação de serviços firmados com os “transportadores autônomos” ressalva que:

3.24. Em relação aos citados contratos, constatam-se os seguintes fatos e circunstâncias:

(a) são documentos padronizados, nos quais a identificação do prestador de serviços, através de seu nome e CPF, ocorre apenas no final do documento, após a aposição de sua assinatura;

(b) a questão da identificação pelo número do CPF afasta a possibilidade da contratação de uma pessoa jurídica, bem como a possibilidade de a Empresa ter incorrido em equívoco, ou seja, ter contratado pessoas físicas acreditando que se tratavam de pessoas jurídicas;

(c) a Empresa nunca efetuou ou recolheu o descontos das contribuições destinadas à Previdência Social, o que indica que os contratos possuem cláusulas meramente formais, que não possuem aplicação prática;

(d) não se tratam de operações de locação de veículos e, sim, da prestação de serviços de transporte de alimentos efetuados por pessoas físicas.

(...).

3.27. Por fim, o “Doc. 4” apresenta as Notas Fiscais de Serviços, que confirmam os serviços prestados por pessoas físicas, através da indicação dos respectivos CPF’s e da descrição dos serviços, onde consta “motorista ou transportador”.

3.28. A documentação apresentada pela Empresa constitui, portanto, prova documental do ardil utilizado pela mesma, com o objetivo de se furta ao pagamento das contribuições devidas, tentando travestir uma relação de prestação de serviços realizados por pessoas físicas em locação de veículos, apesar de possuir o controle contábil e controles internos, através do sistema de Folha de Pagamento de Salários, das situações que constituem fatos geradores das contribuições devidas à Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos.

2. Assim, tendo sido os serviços de transportes prestados por pessoas físicas, o Auditor-Fiscal determinou que deve incidir as contribuições previdenciárias sobre as respectivas remunerações, tendo sido apuradas as bases-de-cálculo com a aplicação dos seguintes critérios:

4.1. O rendimento bruto dos contribuintes individuais foi apurado através dos registros contábeis das despesas, através dos lançamentos a débito contidos na Tabela 1 do Anexo III deste REFISC.

4.1.1. Os lançamentos a crédito foram considerados como estorno (os valores foram considerados como negativos, diminuindo a base de cálculo apurada).

4.2. Contudo, a Empresa é obrigada a reter e a recolher as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados contribuintes individuais, nos termos do artigo 4º da Lei nº 10.666/2003.

4.2.1. A análise das contas discriminadas na Tabela 2 do Anexo III deste REFISC indicou que os valores devidos são pagos pelo valor bruto das despesas contabilizadas, o que demonstra que não é feito o desconto das contribuições devidas pelos segurados.

4.2.2. Ao deixar de efetuar a retenção e o recolhimento das citadas contribuições, a Empresa fica responsável pelo pagamento dos valores devidos, nos termos do artigo 33, §5º, da Lei nº 8.212/1991.

4.3. O valor da contribuição devida pelos segurados empregados consiste em 11% do salário-de-contribuição, nos termos do artigo 21 combinado com o §4º do artigo 30 da Lei 8.212/1991.

4.3.1. O salário-de-contribuição do transportador rodoviário de cargas corresponde a vinte por cento do rendimento bruto, conforme determina o §4º do artigo 201 do Decreto nº 3.048/1999.

4.3.2. O limite máximo do salário de contribuição, por competência, é previsto pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 15/2013.

4.4. O valor das contribuições devidas, por segurado e competência, é demonstrado na tabela do Anexo IV deste REFISC.

Os quadros demonstrativos das bases-de-cálculo e das contribuições devidas encontram-se anexados ao Relatório Fiscal (fls. 2.168/2.203 e fls. 2.204/2.217).

Sobre os créditos apurados fez incidir a multa qualificada, assim justificando a medida:

#### 7. Da Aplicação da Multa Qualificada:

7.1. Nos termos do artigo 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, nos lançamentos de ofício, aplica-se a multa de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de evidente intuito de fraude, independente de outras penalidades administrativas e penais.

7.2. Evidente intuito de fraude é conceito amplo, no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

7.3. Nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, de modo a reduzir o

montante do tributo devido, bem como para evitar ou diferir o seu pagamento.

7.4. No caso em pauta, constatou-se que o Contribuinte, de forma reiterada:

(a) omitiu segurados das Folhas de Pagamento;

(b) omitiu fatos geradores nas informações prestadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);

(c) deixou de declarar contribuições previdenciárias (GILRAT) e contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

7.5. Além disto, ficou demonstrado que o Contribuinte possuía o controle contábil dos fatos geradores omitidos das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

7.6. Resta caracterizada, portanto, a fraude, nos termos do citado dispositivo legal.

7.7. Impõe-se, ante o exposto, a aplicação da multa qualificada. (fls. 2396-2401)

Após a oposição de impugnação pela contribuinte e solidários, foi proferido o acórdão nº 14-87.742, proferido pela 12ª Turma da DRJ/POR, que entendeu pela parcial procedência das impugnações, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.

É vedado à instância administrativa de julgamento proferir decisões acerca da inconstitucionalidade das leis (artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972).

JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.

As decisões judiciais são vinculatórias no âmbito do processo administrativo fiscal, quando específicas ou quando tenham sido integralmente cumpridos todos os respectivos requisitos legais.

TDPF. EMISSÃO. REQUISITOS.

A auditoria-fiscal pressupõe a prévia emissão do TDPF, que é resultante, em regra, de prévias providências administrativas (planejamento da ação e designação do agente responsável), cabendo ao Contribuinte certificar-se, quando desejar, da emissão do aludido Termo e da identificação funcional do agente que o esteja cumprindo. Demais questões subjacentes, como a formalização de autorizações entre órgãos da administração (considerados os aspectos das atribuições específicas ou das competências territoriais destes órgãos) são irrelevantes, na medida em que dizem respeito tão somente aos trâmites administrativos internos da Receita Federal do Brasil e não interferem na competência funcional do Auditor-Fiscal, que é ditada por norma legal própria, que precede e se sobrepõe aos atos meramente administrativos de planejamento e designação da auditoria-fiscal.

#### LOCAL DA LAVRATURA DO LANÇAMENTO FISCAL.

É válido o lançamento fiscal lavrado fora do local da ocorrência dos fatos, quando presentes e disponíveis as informações e demais elementos necessários e observadas as demais formalidades legais pertinentes.

#### COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL PARA A LAVRATURA DO LANÇAMENTO FISCAL.

Por força do conjunto legislativo aplicável e expressa autorização legal o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para lavrar lançamentos fiscais ainda que em relação a contribuinte estabelecido fora da sua área de lotação.

#### TDPF E EXTENSÃO DO LANÇAMENTO FISCAL.

Muito embora o TDPF estabeleça as matérias e as questões a serem auditadas, os eventuais lançamentos fiscais, cujos objetos estejam fora destes parâmetros são perfeitamente legais, quando cumpridas as devidas formalidades legais necessárias a assegurar sua validade.

#### AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. IRRELEVÂNCIA DA DISTINÇÃO.

Ainda que tenham sido estabelecidas definições legais para auto de infração e notificação de lançamento, é irrelevante, para efeito de validação do lançamento fiscal, a denominação que seja dada (auto de infração ou notificação fiscal), especialmente considerando as peculiaridades e a composição do crédito tributário constituído.

#### CONTRIBUIÇÃO SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas contribuições previdenciárias, pelo contratante dos serviços, na forma da legislação pertinente, sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DE SÓCIOADMINISTRADOR.

A vinculação por responsabilização tributária dos dirigentes exige a demonstração das pertinentes e devidas razões de fato e de direito, devendo ser excluída, caso não constem dos autos os elementos e documentos que a autorize.

PRODUÇÃO DE PROVAS. REGRAS ESPECÍFICAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O processo administrativo fiscal está sujeito, quanto à produção de provas, às regras do Decreto nº 70.235/1972, estando a sua realização (com a Impugnação ou depois desta) condicionada a pré-requisitos legais específicos a serem devidamente cumpridos pelo Contribuinte, sob pena de indeferimento de plano.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA NO CÁLCULO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS. VIABILIDADE JURÍDICA ATESTADA INCLUSIVE PELA JURISPRUDÊNCIA.

A legalidade da incidência da taxa SELIC na determinação dos acréscimos legais, além de atender expressa determinação legal, encontra-se perfeitamente pacificada na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido (fl. 2395)

Cumpra colacionar o acórdão abaixo:

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTES EM PARTE AS IMPUGNAÇÕES, nos seguintes termos:

1. Ficam excluídos do polo passivo Edna da Silva, Lidia Leila da Silva, Eunice da Silva Gomes Cunha e Luis Ricardo Ferri Botelho.
2. Fica integralmente mantido o crédito tributário lançado, nos termos deste voto.

Acórdão sujeito ao reexame necessário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017. (fl. 2396)

Cientificada em 12/09/2018 (fl. 2466), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 08/10/2018 (fls. 2468-2522), em que alega:

- A título de preliminar:
  - Nulidade por vícios na ação fiscal eis que foi realizado por autoridade incompetente dado que realizada por delegacia localizada a 300km de distância do contribuinte e isso implicou em preterição do direito de defesa;

- Alega que a fiscalização deveria ter ocorrido em seu domicílio tributário, incorrendo na exceção prevista no artigo 127, § 2º, do CTN;
  - Houve ilicitude ao ter sido consultados os sistemas da RFB antes do início do procedimento fiscal, que goza de sigilo e não pode ser divulgada nos termos do artigo 198 do CTN;
  - Que há vício no lançamento eis que seria necessária a lavratura de notificação de lançamento e não auto de infração, o que viola o artigo 142, do CTN;
  - Não há assinatura do fiscal que lavrou o auto de infração, o que viola o artigo 11, parágrafo único do Decreto 70.235, de 1972, bem como o artigo 40, parágrafo único, do Decreto 70.574, de 2011.
- No mérito:
    - Houve equívoco ao realizar o lançamento com base no artigo 21, embora a hipótese correta seja a do artigo 22, § 15, da Lei nº 8.212, de 1991, eis que de forma equivocada a autoridade fiscal entendeu que se tratava de prestação de serviço e não locação de veículos, de modo que foram tratados como empregados pela fiscalização – questão que se evidencia em razão de haver um único autônomo, senhor José Carlos da Silva Reis;
    - A prestação dos autônomos jamais resultaria na obrigação de recolher 11% a título de salário de contribuição, se muito 11% sobre o serviço prestado;
    - Que os empregados individuais são repartidos em 7 categorias distintas, de modo que não é possível que o tomador de serviço e o contribuinte individual recolham os 11% ao mesmo tempo, sob pena de *bis in idem*;
    - Que há liberdade da Recorrente em não realizar a retenção, nos termos do inciso II, do artigo 120, da IN nº 971, de 2009, e não há justificativa para que essa exceção não seja aplicada em atenção ao artigo 100, inciso I, do CTN que, no pior dos cenários, afasta a imposição de penalidade, juros de mora e atualização monetária;
    - Que as notas fiscais de transporte não destacam o valor a ser retido, o que não poderia ser alterado pela Recorrente eis que os documentos possuem fé pública;

- As conjecturas unilaterais da fiscalização não podem ser mantidas frente aos registros contábeis da Recorrente, que possuem força probatória;
- Há presunção de veracidade dos contratos firmados com os transportadores que não poderia ser desconsiderado;
- Deveriam ser excluídas as parcelas indenizatórias (não salariais) do salário de contribuição;
- A taxa Selic não poderia ser aplicada desde a competência lançada eis que só há mora após a realização do lançamento, nos termos do artigo 116, inciso I;
- Não houve qualificação da conduta para aplicação da multa, o que viola o Tema de Repetitivo do STJ nº 243, ou deve ser afastada diante da repercussão geral do Tema RE 736090;
- Cita julgados administrativos que supostamente convalidam seu pleito;

Em data posterior à interposição de Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou manifestação em que pede a redução da penalidade em decorrência da edição da Lei nº 14.689, de 2023.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Primeiro, cumpre destacar que não conheço do Recurso de Ofício eis que o crédito tributário decorrente deste processo não ultrapassa o importe de R\$ 15.000.000,00, conforme Portaria MF nº 2, de 2023.

Ademais, conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade.

Destaco que a Recorrente cita julgados judiciais e administrativos que supostamente amparam o seu pleito e, desde já, cabe mencionar que apenas julgados vinculantes proferidos pelo Poder Judiciário e constantes de Súmulas administrativas são de reprodução obrigatória nesta esfera de julgamento. Desta feita, as citações serão consideradas como reforço dos argumentos recursais.

Ademais, conheço da manifestação apresentada após o Recurso Voluntário eis que versa sobre dispositivo de lei editada após a sua interposição, de modo que não poderia ser suscitada na ocasião da interposição.

A lide versa a constituição de crédito tributário correspondente à contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados individuais apurados através de despesas escrituradas pelo próprio sujeito passivo para este fim.

A Recorrente alega que houve nulidade do lançamento e, no mérito, alega que a retenção não é devida pois os pagamentos não superam o limite legal; que não há pressuposto para que os transportadores sejam tratados como contribuintes empregados e, subsidiariamente, devem ser excluídas as parcelas indenizatórias da base de cálculo; que não é possível a realização do lançamento dos consectários legais; que a Selic não poderia ser aplicada; que não há pressuposto para a qualificação da multa e, caso mantida a qualificação, esta deve ser reduzida ao importe de 100% do crédito tributário lançado.

### **Nulidades**

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

#### Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

#### Decreto 70.235/72

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

A Recorrente indica diversas nulidades, a saber:

- Nulidade por vícios na ação fiscal eis que foi realizado por autoridade incompetente dado que realizada por delegacia localizada a 300km de distância do contribuinte e isso implicou em preterição do direito de defesa;
- Alega que a fiscalização deveria ter ocorrido em seu domicílio tributário, incorrendo na exceção prevista no artigo 127, § 2º, do CTN;
- Houve ilicitude ao ter sido consultados os sistemas da RFB antes do início do procedimento fiscal, que goza de sigilo e não pode ser divulgada nos termos do artigo 198 do CTN;
- Que há vício no lançamento eis que seria necessária a lavratura de notificação de lançamento e não auto de infração, o que viola o artigo 142, do CTN;
- Não há assinatura do fiscal que lavrou o auto de infração, o que viola o artigo 11, parágrafo único do Decreto 70.235, de 1972, bem como o artigo 40, parágrafo único, do Decreto 70.574, de 2011.

Primeiro, cumpre destacar que eventual vício na ação fiscal não enseja nulidade do lançamento, ponto pacificado de forma vinculante pela edição da Súmula CARF nº 171:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ademais, como bem entendeu a DRJ, não há óbice para que a RFB realize a fiscalização e lançamento por qualquer de suas unidades, eis que há uma integração da administração tributária federal. Não há qualquer óbice para a condução de ação fiscal e lavratura de auto de infração por autoridade competente da União, independentemente de onde estiver e é desnecessário intimar o contribuinte para se manifestar após ser apurada conduta ilícita, como ocorreu no caso.

Não houve demonstração de qualquer prejuízo à Recorrente, que foi intimada de todos os atos praticados na ação fiscal e da própria lavratura do auto de infração, ocasião em que apresentou defesa que, inclusive, foi julgada parcialmente procedente.

Ademais, o sigilo dos dados fiscais não é oponível contra a própria fiscalização, eis que esta é a destinatária de toda a documentação fiscal produzida pelo contribuinte. Aqui não houve qualquer divulgação de escrita fiscal, que inclusive está albergada pelo sigilo, dado que o processo fiscal não é público. Não tendo ocorrido a divulgação indevida dos dados, não há que se falar em quebra de sigilo, sendo certo que não prospera pedido de desentranhamento da escrita fiscal dos autos eis que é com base nela que foi realizado o lançamento em julgamento.

Ademais, também não prospera a alegação e que haveria uma impossibilidade de exigir o crédito tributário em questão por meio de auto de infração, eis que somente notificações de lançamento poderiam indicar o valor do crédito.

Importa esclarecer que ambos os instrumentos se equivalem e diferem apenas com relação a quem os emite, eis que o auto de infração é lavrado pela autoridade competente, enquanto a notificação de lançamento pode ser expedida pelo órgão que administra o tributo, sendo utilizado principalmente para questões massificadas, mediante processamento eletrônico. Nesse sentido, cumpre destacar o entendimento de João Maurício Ribeiro no acórdão nº 2301-005.564, conforme ementa abaixo transcrita:

AUTO DE INFRAÇÃO. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. (...)

O auto de infração e a notificação de lançamento são instrumentos igualmente hábeis para a constituição do crédito tributário. O uso de um ou de outro meio não está relacionado à matéria fática, mas à conveniência da administração tributária.

(Acórdão 2301-005.564, Processo nº 16327.001843/2008-46, Relator João Mauricio Vital, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, sessão de 10/08/2018, publicado em 26/09/2018)

Por fim, embora a Recorrente alegue que não há assinatura no auto de infração, verifica-se que este foi assinado digitalmente em 06/04/2018 por Marcelo Otavio Lima Barati, conforme página de autenticação anexada ao auto de infração à fl. 2124.

Desta feita, não prospera a alegação de que houve ato praticado por autoridade incompetente ou preterição de direito de defesa que acarrete na nulidade do lançamento, razão pela qual afasto as preliminares e passo a analisar o mérito.

## Mérito

### Da retenção de 11% com relação aos contribuintes individuais

Foi constatado que a Recorrente apresentou duas GFIPs por competência, uma com código FPAS 507 com relação aos segurados empregados e outra com o código 515.

Na primeira o contribuinte alega que teria informado apenas os segurados empregados (embora em sede de esclarecimento tenha informado que apenas incluiu o valor pago a pessoas físicas sem vínculo empregatício), não declarou nada devido a terceiros.

Na segunda, declarou o código errado referente à contribuições a terceiros, de modo que não recolheu integralmente o valor devido

Além disso, declarou FAP e alíquota a menor para o cálculo do GILRAT devido.

Neste lançamento, o que importa é que haviam contas registradas de serviços prestados por terceiros pessoa física, valores que não foram informados em GFIP para fins de recolhimento da contribuição devida sobre a remuneração dos contribuintes individuais.

A DRJ entendeu por desconsiderar os documentos apresentados pela Recorrente que levariam à conclusão de que teria havido dispensa na realização da retenção, sobretudo pela constatação de houve pagamento em montante superior ao patamar de dispensa com relação a alguns dos empregados. Relevante o trecho abaixo:

Considerados, assim, os fundamentos legais invocados, cotejados com os fatos constatados e relatados pelo Auditor-Fiscal, assim como as razões e informações incipientes apresentadas nas Impugnações, extrai-se a conclusão de que, de forma clara e efetiva, o Contribuinte laborou, por atos e omissões, no sentido de omitir e reduzir as contribuições previdenciárias, cujos valores e respectivos fatos geradores estava (e ainda está) obrigado a inserir nas correspondentes GFIP.

Senão, vejamos:

1. Inclui parte de seus segurados empregados em GFIP específica (código FPAS 515) e informou tratar-se de “autônomos” (justamente por isso não teria inserido o código de contribuições para terceiros), deixando de incluí-los em folhas de pagamento. O AuditorFiscal constatou e demonstrou (comparando GFIP, folhas de pagamento e registros contábeis) que, na realidade, se tratava de empregados. As Impugnações não tratam da questão. O proceder do Contribuinte, no final das contas, resulta em prestação de informações à Administração Tributária, através de GFIP, com os respectivos efeitos legais, fiscais e previdenciários, inclusive o de declaração de montante de tributos devidos menor do que o que seria regularmente apurado se tivesse declarado os respectivos empregados na sua real condição.

2. Inseriu indevidamente redutor (FAP inferior a 1) nas GFIP, do que resultou a formal declaração de contribuições (para o GILRAT) inferiores às realmente devidas. Durante a ação fiscal informou que teria ocorrido “erro sistêmico” e, nas Impugnações, que teria reenquadrado seus empregados, em face da atividade preponderante. São informações inconsistentes (quanto ao FAP/redutor adotado) e contraditórias, quando comparadas ambas as versões.

3. O Auditor-Fiscal, de forma muito oportuna, demonstrou que o Contribuinte realizou sistematicamente seus registros contábeis (com o devido enquadramento de empregados como empregados e de contribuintes individuais como contribuintes individuais), sendo, por isso, insipientes as justificativas da ocorrência de “erros sistêmicos”. Quais “erros”?

Em que “sistema”?

4. O Contribuinte promoveu pagamentos de vultosas importâncias, contabilizados como “pagamentos de terceiros pessoas físicas” e assim declaradas na DIPJ. Entretanto, tais pagamentos foram omitidos em GFIP, do que igualmente resultou na transmissão em GFIP de informações à Administração Tributária, com a resultante da determinação de montantes de contribuições previdenciárias inferiores aos devidos.

Reiterando, portanto:

1. Não constam justificativas, informações ou esclarecimentos minimamente plausíveis para os atos praticados: (a) alguns deles com a inserção de redutores (FAP menor de 1%) são simplesmente injustificáveis; (b) assim como, também, não são apresentadas razões plausíveis para a omissão de segurados em GFIP ou a omissão de dados dos quais resultam redução dos valores apurados. (fl. 2456)

2. Considerados, assim, este conjunto de práticas e as correspondentes justificativas, informações e esclarecimentos prestados, seja na auditoria-fiscal, seja com as contestações, resulta claramente na constatação de que foram empreendidas práticas que claramente visavam figurar montantes de contribuições previdenciárias menores do que os realmente devidos.

Da análise dos contratos apresentados de locação de veículos, verifica-se que não há a indicação de placa do veículo locado, ao final apenas consta a assinatura do locador e consta a recorrente como locatária. Ocorre que os documentos não possuem firma reconhecida e tampouco se fundam em outros elementos de prova que não a mera indicação de que os contratos seriam válidos. Ora, os contratos só são válidos caso se refiram a obrigações efetivamente pactuadas, sendo certo que sua oponibilidade em matéria tributária demanda a demonstração de que havia materialidade, o que não ocorreu, pois as locações comprovadas se davam com empresas locadoras de veículos devidamente identificadas na contabilidade em outras contas (fl. 2134).

Inclusive, a locação de veículo cumulada com serviço de transporte é, em verdade, um contrato de prestação de serviço de transporte que, realizado por pessoa física, não enseja a aplicação do artigo 120, inciso II, da IN 971, de 2009.

Por isso, exemplificativamente a DRJ menciona o caso do transportador autônomo José Carlos da Silva dos Reis, que recebeu remuneração acima do limite de dispensa de retenção, não tendo sido recolhido o valor devido a título de retenção.

É a soma dos fatores de ausência de comprovação de que houve efetivamente uma locação, cumulada com a comprovação de que foi tomado serviço de pessoa física sujeito à retenção que lastreia a acusação fiscal, pontos que não são infirmados pela Recorrente.

Dessa forma, correta a fiscalização, que apurou sobre o valor da prestação de serviço o salário de contribuição de 11% sobre 20% do rendimento bruto dos pagamentos realizados aos prestadores, nos termos dos artigos 21, § 4º, 30, da Lei nº 8.212, de 1991 e artigo 201, § 4º, do Decreto nº 3.048, de 1999.

Outro ponto é que a equiparação à empresa prevista no artigo 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991, diz respeito ao contribuinte individual e pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil em relação ao segurado que lhe presta serviço. É dizer, a pessoa física se equipara à empresa para recolher o tributo devido com relação à mão de obra que toma, não é uma permissão ampla para que a pessoa física se equipare à pessoa jurídica para fins de dispensa de retenção.

A existência do dever de reter também não se confunde com o dever de o contribuinte recolher a contribuição devida pela sua prestação, ocasião em que poderá aproveitar os valores retidos em sua apuração. Isso decorre da natureza da retenção de antecipação do pagamento devido pelo contribuinte, sendo certo que não há *bis in idem* neste caso.

Ainda sobre este ponto, destaca-se que não houve equiparação dos segurados individuais como se fossem empregados da Recorrente: o que houve aqui foi a exigência de contribuição devida a título de retenção sobre os valores pagos a segurados individuais, de modo que resta prejudicado o capítulo recursal acerca da exclusão das verbas remuneratórias da base de cálculo do lançamento.

Dessa forma, não há qualquer reparo a ser realizado no acórdão da DRJ que entendeu pela manutenção do lançamento, razão pela qual adiro aos fundamentos lá lançados com fulcro no artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF.

#### **Da multa e juros**

A Recorrente alega que a penalidade e juros deveriam ser afastados por ter seguido a regra do artigo 120, inciso II, da IN nº 971, de 2009. Como destacado no tópico anterior, não restou comprovada a existência de locação e prestação de serviço por pessoa física equiparada a empresa, razão pela qual seria inaplicável o referido artigo neste caso.

Ademais, a Recorrente alega que não houve qualificação da conduta e não praticou ato fraudulento. Não obstante, veja como a fiscalização tratou da matéria:

#### 7. Da Aplicação da Multa Qualificada:

7.1. Nos termos do artigo 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, nos lançamentos de ofício, aplica-se a multa de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de evidente intuito de fraude, independente de outras penalidades administrativas e penais.

7.2. Evidente intuito de fraude é conceito amplo, no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

7.3. Nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido, bem como para evitar ou diferir o seu pagamento.

7.4. No caso em pauta, constatou-se que o Contribuinte, de forma reiterada:

(a) omitiu segurados das Folhas de Pagamento;

(b) omitiu fatos geradores nas informações prestadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);

(c) deixou de declarar contribuições previdenciárias e contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

7.5. Além disto, ficou demonstrado que o Contribuinte possuía o controle contábil dos fatos geradores omitidos das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

7.6. Resta caracterizada, portanto, a fraude, nos termos do citado dispositivo legal.

7.7. Impõe-se, ante o exposto, a aplicação da multa qualificada (fl. 2139)

Assim, a penalidade aplicada pela fiscalização não decorreu de falsidade no tocante à compensação, matéria que não consta do auto de infração, mas sim de conduta reiterada de sonegação pela ausência dolosa de informar em GFIP a remuneração dos segurados individuais, questão agravada pelo controle contábil dos fatos geradores que a Recorrente possuía, bem como a edição de contratos que não refletiam a materialidade de sua operação. Estes pontos foram comprovados pela fiscalização, razão pela qual resta afastada a presunção de boa-fé em favor da Recorrente. Em síntese, foi comprovada a conduta fraudulenta que enseja a qualificação da multa, razão pela qual também é inaplicável o racional da Súmula CARF nº 25 por analogia a este caso, dado que não versa sobre omissão de receita ou rendimentos.

Assim, é evidente que deve ser mantida a qualificação da multa, que deve ser reduzida ao patamar de 100%, pela aplicação da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, em decorrência da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 2023.

Entretanto, com relação aos juros, o pleito da Recorrente não prospera, pois o lançamento é realizado considerando a ocorrência do fato gerador e, não constatado o pagamento do tributo devido em seu vencimento, deve ser aplicado juros de mora no período de inadimplência, que se inicia com o vencimento de cada competência que não foi recolhida tempestivamente no prazo legalmente fixado, como apregoa o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo o índice aplicável para o seu cômputo a taxa Selic, nos termos da Súmula CARF nº 4:

**Súmula CARF nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Dessa forma, é de se reconhecer a parcial procedência para reduzir o patamar da multa qualificada a 100% do crédito tributário exigido.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e dar parcial provimento para reduzir o patamar da multa qualificada a 100% do crédito tributário exigido.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**