



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



**Processo nº** 10120.007846/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.364 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de outubro de 2022  
**Recorrente** TARUMA INDUST. E COMÉRCIO DE PNEUS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/01/2006

RECOLHIMENTOS PARA O FGTS. IRRELEVÂNCIA.

Ainda que a empresa tenha apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e informações à Previdência Social - GFIPs retificadoras durante o procedimento fiscal e que tenha apresentando a justificativa de que as diferenças resultariam de erros detectados quando auditoria-fiscal trabalhista, a fiscalização demonstrou que os recolhimentos previdenciários são insuficientes para quitar as contribuições não declaradas nas GFIPs espontâneas, havendo inequívoco prejuízo para a Previdência Social e não tendo os recolhimentos havidos em Guias de Recolhimento do FGTS - GRF o condão de quitar débito previdenciário.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 176/188) interposto em face de decisão (e-fls. 167/173) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração - AI nº 37.159.693-9 (e-fls. 02/28), no valor total de R\$ 22.806,86 a envolver as rubricas "11 Segurado" (levantamentos: GDA- GFIP DECL DURANTE ACAO FISCAL) e competências 04/2005 a 01/2006, cientificada(o) em 06/07/2009 (e-fls. 02). Do Relatório Fiscal (e-fls. 137/142), extrai-se:

5.2 Inicialmente, quando verificamos que os valores de folha de pagamento eram maiores que as GFIP, evidenciando a exclusão de segurados empregados em cada competência, esta auditoria solicitou esclarecimentos através dos Termos de Intimação Fiscal nº 03 e 05 (fls 66 a 70 e 72 a 74 respectivamente), oportunizando ao contribuinte a regularização das divergências.

5.2.1 A empresa atendeu às intimações, apresentando novamente as GFIP na rede bancária de todo O período, com a inclusão de todos os segurados empregados, contudo, em nova análise efetuada, verificamos que os novos valores eram superiores aos constantes nas folhas de pagamento. Indagados da situação, a empresa informou que as diferenças ocorridas a maior nas diversas competências, foram motivadas por levantamento efetuado pela auditoria do Ministério do Trabalho que apontou as divergências, solicitando o recolhimento do Fundo de Garantia de vários trabalhadores, em função de remunerações não incluídas na folha de pagamento.

5.2.2 Confirmamos esse fato pela análise do Livro de Inspeção de Trabalho, onde constam as ocorrências verificadas, tendo sido anotado um termo de compromisso, com acompanhamento daquela auditoria, conforme se verifica as fls. 17 a 25 do referido livro (cópias às fls. 419 a 437 do processo Debcad n. 37.159.695-5).

5.2.3 Esse fato confirmou-se também, pelo recolhimento complementar do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços - FGTS. Juntamos cópias por amostragem das competências 07/04; 08/04; 09/04; 10/04 e 12/04 (fls. 438 a 442 do processo Debcad n. 37.159.695-5).

6 Diante de toda essa situação, neste levantamento consideramos os valores declarados pelo contribuinte através das GFIP retificadas durante a ação fiscal, que incluem os valores levantados pela auditoria do Ministério do Trabalho, da seguinte maneira:

6.1 Os valores declarados em GFIP antes do procedimento fiscal demonstrado na planilha citada no item 5.1, na coluna "GFIP ANTERIOR AÇÃO FISCAL" não foram incluídos neste levantamento, uma vez que os mesmos serão objeto de cobrança através de Intimação para Pagamento - IP emitida pelo sistema de cobrança.

6.2 As diferenças demonstradas na referida planilha foram incluídas nos levantamentos demonstrados no RL - Relatório de Lançamentos, representadas códigos de lançamentos "ND - FOPAG NÃO DECLARADOS EM GFIP" e "GDA GFIP DECL. DURANTE AÇÃO FISCAL". Em ambos, consideramos para efeito de lançamento do débito, como não declarados em GFIP, uma vez que a regularização ocorreu após o início do procedimento fiscal.

6.3 Os recolhimentos efetuados e constantes no conta corrente da empresa foram considerados e apropriados conforme consta no relatório "RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS" integrante ao presente processo.

Na impugnação (e-fls. 145/154), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Equívoco entre folha e contabilidade ensejador do Auto de Infração e posterior recolhimento do devido e correção da contabilidade.
- (b) Inexistência de fato gerador e equívoco ao se declarar. Ausência de prejuízo.
- (c) Princípios do Direito Tributário e violação do art. 5º, II, da Constituição.
- (d) Multa. Relevação não apenas pela correção tempestiva da infração, mas pela inocorrência de omissão na apresentação de livros e documentos durante o procedimento fiscal. Inocorrência de agravantes.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 167/173):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

DECLARAÇÃO EM GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES A PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP) DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação. Confissão da dívida não equivale a pagamento e, portanto, não se trata de denúncia espontânea, capaz de ensejar o afastamento da multa de ofício.

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. RELEVÇÃO DA MULTA. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO.

O art. 65 da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, c/c o art. 1º do Decreto nº 6.727, de 12/01/2009, revogaram os dispositivos legais que tratavam do benefício da relevação da multa em Auto de Infração.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto-de-infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência do pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 31/01/2011 (e-fls. 174/175) e o recurso voluntário (e-fls. 176/188) interposto em 28/02/2011 (e-fls. 176), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado da decisão em 28/01/2011, apresenta recurso tempestivo.
- (b) Equívoco entre folha e contabilidade ensejador do Auto de Infração e posterior recolhimento do devido e correção da contabilidade. Inexistência de fato gerador e equívoco ao se declarar. Ausência de prejuízo. Inexiste fato gerador, uma vez que o lançamento se fundamentou em erro do contribuinte, que mesmo declarando uma determinada parcela em GFIP, nunca se eximiu da responsabilidade de manter em dia suas obrigações e deveres fiscais para

com a União, tendo apresentado nova declaração durante o procedimento fiscal. Quando da intimação para prestar esclarecimentos a respeito da divergência entre folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP, informou que as diferenças foram fundamentadas na apuração feita pela fiscalização do trabalho, tendo inclusive sido efetuados recolhimentos relativos ao FGTS.

- (c) Multa. Princípios do direito tributário e constitucionais. Inocorrência de agravantes. Não existiu em nenhum momento má-fé, tentativa de fraude e tampouco interesse em driblar tais obrigações, não podendo ser a empresa prejudicada pela aplicação de multa de ofício, que além de onerar e muito o débito em questão afasta ainda mais a hipótese e a possibilidade de em algum momento ser capaz de liquidar o débito lançado por ele gerar falta de receitas e o consequente encerramento das atividades e desemprego, a ofender o princípio da capacidade contributiva, também conhecido como princípio da capacidade econômica, aplicável também às multas (doutrina e princípios constitucionais). Gradação da multa é matéria reservada à lei e o suposto intuito de fraude exige ação ou omissão dolosa (CTN, arts. 7º, 142, 97, V, e 112; e Lei nº 4.502, de 1964, art. 71). Não há dolo na declaração inexata, sendo que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimento não autoriza a qualificação da multa (Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes; Súmula CARF nº 25; e jurisprudência judicial). Além do princípio da capacidade contributiva, deve ser ponderado o princípio do não confisco e os subprincípios da razoabilidade e proporcionalidade. A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatória, pois se impõe para apenar o contribuinte (doutrina e jurisprudência). A multa tributária deve ser devidamente individualizada, aplicada e executada (princípios constitucionais da capacidade contributiva, dignidade humana, proporcionalidade, não confisco, da menor onerosidade, da função social da propriedade etc).

Ao processo principal nº 10120.007848/2009-01 foram apensados os processos nº 10120.007843/2009-71, nº 10120.007847/2009-59, nº 10120.007846/2009-12 e nº 10120.007844/2009-15.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 31/01/2011 (e-fls. 174/175), o recurso interposto em 28/02/2011 (e-fls. 176) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Equívoco entre folha e contabilidade ensejador do Auto de Infração e posterior recolhimento do devido e correção da contabilidade. Inexistência de fato gerador e equívoco ao se declarar. Ausência de prejuízo. A recorrente sustenta que por erro declarou parte dos fatos geradores em GFIP, mas que nunca se eximiu da responsabilidade de manter suas obrigações fiscais, tendo apresentado declaração durante o procedimento fiscal e o esclarecimento de que a divergência entre folha e GFIP residiria em apuração feita pela fiscalização do Ministério do Trabalho, tendo efetuado os recolhimentos relativos ao FGTS.

No caso concreto, não estamos a tratar de contribuição para o FGTS, mas de contribuições previdenciárias. Logo, os invocados recolhimentos relativos ao FGTS, documentados nas Guias de Recolhimento do FGTS constantes dos autos, são incapazes de quitar o débito constituído no Auto de Infração - AI nº 37.159.693-9.

O fato de a empresa ter se equivocado ao elaborar sua folha e contabilidade quando da elaboração das GFIPs espontâneas e o de ter apresentado durante o procedimento fiscal GFIPs retificadas não têm o condão de impedir o lançamento, tendo a fiscalização demonstrado que os recolhimentos havidos são insuficientes para quitar as contribuições devidas.

Cabia à recorrente documentar nos autos a inexistência de fato gerador, contudo não apresenta prova capaz de gerar convicção acerca da alegação genérica.

Os valores declarados em GFIPs espontâneas foram lançados no levantamento DG e apropriados no documento EXCL 09.458.068-4, conforme se afere no RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, e os demais valores, ainda que declarados em GFIPs apresentadas durante o procedimento fiscal, foram lançados no levantamento: GDA-GFIP DECL DURANTE ACAO FISCAL, sendo que os recolhimentos havidos em GPS – Guia da Previdência Social foram insuficientes para quitar todos os levantamentos apurados pela fiscalização, como aflora do RADA e do DAD – Discriminativo Analítico do Débito.

A empresa não demonstrou que tenha efetuado recolhimento não relacionado no RDA – Relatório de Documentos Apresentados.

Além disso, o Relatório Fiscal expressamente assevera que valores declarados em GFIP antes do procedimento fiscal e que não restaram quitados não integram o Auto de Infração, eis que a inadimplência atinente ao levantamento DG deve ser objeto de Intimação para Pagamento.

Portanto, ainda que a empresa tenha apresentado GFIPs retificadoras durante o procedimento fiscal e que tenha apresentando para a fiscalização a justificativa de que as diferenças resultariam de erros detectados quando auditoria-fiscal trabalhista, a fiscalização demonstrou que os recolhimentos previdenciários são insuficientes para quitar as contribuições não declaradas nas GFIPs espontâneas, havendo inequívoco prejuízo para a Previdência Social e sendo irrelevantes os recolhimentos realizados para o FGTS.

Multa. Princípios do direito tributário e constitucionais. Inocorrência de agravantes. Invocando doutrina e vários princípios constitucionais, a recorrente sustenta que a multa aplicada não pode prosperar por não ter agido com dolo ou má-fé e nem incorrido em

fraude, sendo indevida a qualificação da multa, e, além disso, a multa moratória não se sustentaria por não se distinguir da punitiva e não ter caráter indenizatório.

De plano, assevere-se que a fiscalização não ponderou dolo, fraude ou má-fé para a imputação da multa. Além disso, há que prevalecer a retroação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.941, de 2009, a punir a mora.

O Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho nº 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A Súmula CARF nº 119 foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, apenas aos débitos de contribuições com fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2008.

Assim, adoto a interpretação de ser cabível a retroatividade benigna da multa do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.941, de 2009, em relação aos débitos cujos fatos geradores são anteriores ao início de vigência da MP nº 449, de 2008.

O entendimento em questão não destoa da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Acórdão nº 9202-009.929 – CSRF/2ª Turma, de 23 de setembro de 2021.

A prevalecer a retroação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.941, de 2009, não há que se falar em ofensa à jurisprudência ou à legislação de regência, não sendo o presente colegiado competente para afastar a aplicação de norma legal sob a alegação de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2).

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para aplicar a retroação da multa do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.941, de 2009.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro