



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.723049/2018-37
ACÓRDÃO	2301-012.022 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ECOLURB CONSTRUÇÃO, CONSERVAÇÃO E LIMPEZA URBANA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PRELIMINAR. NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Tendo sido apreciada a impugnação na integralidade pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, não há cerceamento do direito de defesa e, conseqüentemente, nulidade da decisão recorrida.

PRELIMINAR. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A constatação de errôneo enquadramento de sujeito passivo para recolhimento de CPRB demanda da autoridade competente a obrigação de constituir o crédito devido via Auto de Infração e conseqüente lançamento da multa de ofício legalmente definida. Não havendo glosa de compensação por falta de demonstração de crédito pago indevidamente ou a maior, não há a incidência da norma prevista no art. 89, da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS.

Todas as remunerações devem ser declaradas nas Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP, se não estiverem declaradas, a Autoridade Lançadora deverá efetuar o lançamento dessas remunerações.

RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

A retificação da GFIP efetuada pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal não pode ser considerada espontânea, devendo ser exigido o tributo com seus consectários legais. Implica a procedência do lançamento

formalizado de ofício, devendo ser deduzidos da exigência os valores objeto do recolhimento após a decisão administrativa definitiva.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULAR CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Tem-se na origem Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, que de acordo com a descrição dos fatos relacionados à infração decorre de Divergência de Contribuição da Empresa - Informação Indevida de Ajuste de CPRB em GFIP.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 8/24), nas considerações finais:

Nesta auditoria fiscal cabe a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais pela informação indevida de ajuste de CPRB através de compensação em GFIP, uma vez que o contribuinte não se encontrava submetido à contribuição substitutiva. Tal procedimento mitigou o valor a pagar decorrente das

contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24/07/1991 tendo em vista que a empresa não se encontrava contemplada pela apuração substitutiva da Contribuição Previdenciária prevista na Lei nº 12.546/2011, no ano de 2015, e apresentou as GFIP como se fosse contemplada pela referida substituição, declarando compensações indevidas. A partir dessas informações indevidas em GFIP, o contribuinte não só teve o valor a pagar referente às contribuições previdenciárias mitigado, cometendo assim o crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária conforme Inciso I do art. 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940, alterado pela Lei nº 9.983, de 17 de julho de 2000 como a própria prestação de informações indevidas em suas declarações, configura, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelo inciso I, do art. 1º da Lei nº 8.137/1990. Ressalte-se o fato de que em 30/09/2017, quando já ciente do Termo de Início do Procedimento Fiscal (11/09/2017), logo não sendo alcançado pelo benefício da espontaneidade, o contribuinte apresentou declarações(GFIP) substitutivas zerando o campo das compensações, comprovando assim estar ciente dos ilícitos tributários por ele cometidos.

Apesar de constar na conclusão que o sujeito passivo teria cometido os crimes de sonegação de contribuição previdenciária e contra a ordem tributária, não houve a qualificação da multa de ofício aplicada.

Por bem retratar a impugnação apresentada, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

DA MULTA APLICADA E JUROS –

4. No momento em que a contribuinte realizou a confissão da referida dívida através da retificação das GFIPs do período fiscalizado, constituiu-se o crédito tributário em comendo, composto do valor principal (tributo) + multa de mora no percentual de 20% do débito principal + juros de mora, calculados com base na Taxa Referencial SELIC, tendo como principal o valor de R\$ 1.910.519,24 (doc. 02).

5. Com o intuito de sanar o equívoco incorrido quando da declaração das compensações indevidas e pagar o quanto reconhecido e confessado, a impugnante incluiu o débito relativo as contribuições sociais no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, previsto na Lei nº 13.496/2017 (doc. 03), tendo realizado o pagamento do pedágio, bem como encontra-se adimplente com suas parcelas (doc. 04).

6. É de se ressaltar, ainda, que o valor principal confessado e incluído no programa de parcelamento é superior ao valor principal atuado (R\$ 1.910.519,24 X R\$ 1.845.727,07). Desta forma, demonstra-se o efetivo intuito da contribuinte de regularizar a sua situação tributária e realizar o pagamento do quanto devido.

7. Entretanto, ao realizar a consolidação da dívida atuada, a Fiscalização, com o fundamento da perda da espontaneidade prevista no art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, cobrou o valor principal (tributo efetivamente devido

– já confessado e definitivamente constituído através das GFIPs retificadoras apresentadas pela contribuinte), cumulado com a multa de ofício estabelecida em 75% do valor do principal, mais juros de mora. ·

8. Ora, Ínclitos Julgadores, a partir da breve análise do Auto de Infração ora combatido, constata-se o erro crasso cometido pela Fiscalização, uma vez que a perda da espontaneidade não autoriza o lançamento em duplicidade do mesmo tributo. Conforme restará devidamente demonstrado, o crédito tributário ora exigido já havia sido definitivamente constituído através da entrega das GFIPs retificadoras pelo contribuinte em momento anterior à lavratura deste Auto de Infração e, inclusive, já vem sendo pago através do programa de parcelamento PERT

DO LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE DO VALOR RELATIVO AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ·

14. Notem, Ilustres Julgadores, que, ao entregar as GFIPs retificadas, por óbvio ocorreu a efetiva constituição do crédito tributário relativo às Contribuições Previdenciárias do exercício de 2015. Ou seja, constata-se que exatamente o mesmo crédito tributário objeto desde Auto de Infração já havia sido devidamente constituído desde 30/09/2017, meses antes da lavratura do Auto de Infração pela Autuante, que apenas ocorreu em 17/05/2018! ·

16. Ocorre que a perda da espontaneidade não autoriza que a fiscalização lance tributo em duplicidade. O parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional apenas prevê que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo fiscal ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”. ·

17. Nesta senda, importante esclarecer que em momento algum a impugnante requer a aplicação de qualquer dos benefícios previstos no art. 138 do Código Tributário Nacional (exclusão das multas). O que se requer é o reconhecimento do lançamento em duplicidade do principal objeto do presente Auto de Infração, uma vez que definitivamente constituído e confessado quando da entrega das GFIPs retificadoras. ·

18. Isso porque conforme disposto no art. 456, Instrução Normativa RFB nº 971/09, a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias ocorre com a entrega da GFIP, tendo em vista que, neste momento, estão perfectibilizados todos os elementos necessários para a sua composição. Sendo assim, a partir da entrega das GFIPs, o crédito tributário passa a ser plenamente exigível, prescindindo, portanto, de novo lançamento, sob pena de constituição em duplicidade do mesmo crédito tributário. ·

21. Por todo o exposto, considerando que a Fiscalização realizou nova constituição de tributo que já estava devidamente constituído por meio das GFIPs retificadoras apresentadas pela contribuinte, requer a impugnante a nulidade do lançamento.

DO ERRO DE PROCEDIMENTO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RELAÇÃO À MULTA DE OFÍCIO APLICADA. ·

22. Conforme adiantado alhures, a Fiscalização realizou a glosa das compensações declaradas indevidamente pela impugnante, pois verificou que a atividade exercida preponderantemente pela contribuinte durante o período autuado não estava submetida ao regime de recolhimento de Contribuições Previdenciárias sobre a Receita Bruta. ·

25. Entretanto, ao contrário do esperado, a Autuante discriminou a infração cometida como “divergência de contribuição da empresa – informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP”, balizando a fundamentação legal em dispositivos referentes a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias, em total dissonância com o quanto alegado no Relatório Fiscal, ocorrendo, dessa forma, em evidente equívoco no enquadramento legal, o que acarretou em erro procedimental (aplicação indevida de multa de ofício). Explica-se. ·

26. Como pontuado anteriormente, a infração cometida pela contribuinte foi, em verdade, a realização de compensação indevida de contribuições previdenciárias. Como o contribuinte realizou compensações indevidas nas GFIPs, em desacordo com as determinações legais, o débito compensado passou a ser exigível, uma vez que, como alegado pela Fiscalização, reconhecido e devidamente corrigido posteriormente pela contribuinte, seu código CNAE não se encontrava abrangido pela possibilidade de desoneração da folha de pagamento. ·

27. Seguindo esta linha de intelecção, os valores lançados pela fiscalização deveriam ser classificados como compensação indevida por decorrerem da inconsistência detectada quanto ao não-enquadramento da empresa nas situações previstas no artigo 7º da Lei nº 12.546/2011. ·

30. Demonstrado o evidente equívoco da Autuante ao realizar a fundamentação legal da infração cometida, importante ressaltar a consequente nulidade que tal erro acarreta.

31. Em razão do erro no enquadramento legal da infração cometida, a Fiscalização incorreu em erro procedimental quando da cobrança da penalidade. É dizer, o equívoco no enquadramento legal culminou em consequente erro procedimental, posto que a penalidade supostamente cabível no caso de compensação seria a multa isolada, prevista no art. 89, § 9º e 10 da Lei nº 8.212/1991 (e não multa de ofício), que possui tramitação singular, senão vejamos. ·

32. É cediço que a cobrança da multa isolada positivada pelos dispositivos supracitados requer a lavratura de Auto de Infração apartado, através do qual deve ser cobrado apenas a multa, não devendo ser integrado, portanto, o valor relativo ao tributo - principal. ·

33. Importante ressaltar que o entendimento defendido na presente impugnação não decorre de mera construção intelectual da contribuinte. ·

34. Tanto é assim que em caso análogo ao presente, a Fiscalização agiu da forma descrita acima, lavrando o Auto de Infração independente, através do qual foi cobrada multa isolada decorrente da compensação indevida realizada pelo contribuinte, com fulcro no art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/1991, conforme se verifica do trecho abaixo, retirado do Relatório Fiscal do PAF nº 10580-724.096/2017-21 anexo (doc. 05):

38. E, tendo sido devidamente demonstrado que a legislação aplicável no caso em apreço deve ser a que rege as compensações, posto que a infração cometida foi a compensação indevida, mister se faz o reconhecimento da nulidade da multa de ofício aplicada pela Fiscalização, tendo em vista o equívoco no enquadramento legal e o conseqüente erro de procedimento.

39. Por fim, importante ressaltar que, seguindo as premissas adotadas nesta impugnação, e em total respeito à legislação aplicável às compensações indevidas, observa-se que o art. 89, § 10 da Lei nº 8.212/91 apenas prevê a aplicação da multa isolada nos casos em que haja a comprovação de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o que não foi realizado no caso em apreço.

40. Esclarece-se, ainda, que a Autuante não vislumbrou no presente caso a existência de dolo, fraude ou má-fé do contribuinte, tanto é assim que a multa aplicada ao lançamento de ofício foi a de 75%, pelo não adimplemento da obrigação tributária principal no prazo e na forma legal, prevista no art. 35 c/c ao art. 35 – A da Lei nº 8.212/1991 e art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

44. Desta forma, conclui-se, mais uma vez, pela nulidade do Auto de Infração, seja porque a Fiscalização cobrou multa de ofício, inexistente no procedimento de compensação indevida, seja porque sequer a multa punitiva (isolada) poderia ser aplicada ao caso, uma vez que o contribuinte não agiu com má-fé, de acordo com a própria Fiscalização.

45. Por todo o exposto, deve ser julgada nula a infração em relação à multa de ofício aplicada.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO

53. Todavia, é cediço que esta dupla punição sobre a mesma base de cálculo (bis in idem) é absolutamente repudiada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

54. De qualquer sorte, na hipótese de não reconhecimento da nulidade apontada, a impugnante confia que esta Delegacia de Julgamento, ao menos, recalculará o valor da multa de ofício, subtraindo do seu valor a multa de mora já constituída e que vem sendo paga através do parcelamento aderido pela contribuinte.

55. Ou seja, requer a impugnante que o percentual de 75% da multa de ofício seja reduzido para 55% (75% - 20% relativa à multa de mora), caso, obviamente, ela seja mantida.

NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO .

56. Por fim, se mantida a multa de ofício, requer a impugnante seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a referida penalidade, uma vez que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa. .

58. Sendo assim, deve ser afastada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, se mantida

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS.

Todas as remunerações devem ser declaradas nas Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP, se não estiverem declaradas, a Autoridade Lançadora deverá efetuar o lançamento dessas remunerações.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/04/2019 (fl. 446), o sujeito passivo interpôs, em 10/05/2019 (fl. 447), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) Lançamento em duplicidade do principal: sustenta que o crédito tributário já foi definitivamente constituído com a entrega das GFIPs retificadoras em 30/09/2017, de modo que o Auto de Infração representaria nova constituição do mesmo débito, configurando cobrança em duplicidade e impondo o cancelamento do lançamento quanto ao principal;
- b) Irrelevância da denúncia espontânea para a constituição do crédito: argumenta que a perda da espontaneidade do art. 138 do CTN apenas afasta benefícios quanto às multas, mas não autoriza novo lançamento do mesmo tributo; a GFIP (inclusive retificadora) constitui confissão de dívida e modo de constituição do crédito, conforme IN RFB 971/2009 e REsp 1.143.094/SP do STJ;
- c) Decisão de 1ª instância omissa (nulidade por cerceamento de defesa): aponta que a DRJ não examinou argumentos relevantes sobre o erro de procedimento e enquadramento legal da infração e da multa, o que viola o art. 59 do Decreto

70.235/72 e a jurisprudência do CARF sobre nulidade de acórdão que deixa de enfrentar todos os pontos essenciais da impugnação;

- d) Erro de enquadramento da infração (compensação x falta de recolhimento): defende que a infração real é “compensação indevida” de contribuições previdenciárias (pela utilização indevida da CPRB), mas a Fiscalização enquadrou como falta de recolhimento/informação indevida de ajuste em GFIP, aplicando regime jurídico errado quanto à penalidade;
- e) Aplicação do regime jurídico das compensações: afirma que, tratando-se de compensação indevida, a legislação aplicável é a do art. 89, §§ 9º e 10 da Lei 8.212/91 (multa isolada e acréscimos moratórios), e não as regras gerais de multa de ofício sobre falta de recolhimento;
- f) Nulidade da multa de ofício por erro de procedimento: sustenta que, em caso de compensação indevida, a penalidade cabível (se comprovada falsidade) seria multa isolada em auto de infração próprio, sem cumulação com o principal, e não multa de ofício sobre o tributo; o procedimento adotado seria diverso do previsto em lei, tornando nula a multa de ofício;
- g) Inexistência de má-fé / impossibilidade de multa punitiva: destaca que a própria Fiscalização reconheceu inexistência de dolo, fraude ou má-fé; logo, mesmo à luz do art. 89, §10 da Lei 8.212/91, não se poderia aplicar multa isolada qualificada (150%), cabendo, quando muito, apenas multa de mora prevista no §9º, já constituída com as GFIPs retificadoras;
- h) Vedação à cumulação de multa de mora com multa de ofício sobre o mesmo principal: argumenta que, se ainda assim mantida a multa de ofício de 75%, não é possível cumulá-la com a multa de mora de 20% já incidente sobre o mesmo crédito, sob pena de bis in idem; requer, sucessivamente, a redução da multa de ofício para 55% (75% – 20%);
- i) Vedação de juros de mora sobre multa de ofício: defende que a legislação dos tributos administrados pela RFB não autoriza a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, citando precedente do CARF que afasta a cobrança de juros sobre multas;
- j) Nulidade do acórdão da DRJ e pedidos finais: requer a nulidade do acórdão da DRJ por não enfrentar argumentos essenciais; no mérito, pede (a) exclusão do principal por duplicidade; (b) exclusão da multa de ofício por erro de enquadramento e ausência de má-fé, restando apenas multa de mora; e, sucessivamente, (c) dedução da multa de mora da multa de ofício, e (d) afastamento dos juros sobre a multa, se mantida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio decorre de Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, que de acordo com a descrição dos fatos relacionados à infração, apurou Divergência de Contribuição da Empresa - Informação Indevida de Ajuste de CPRB em GFIP.

PRELIMINAR – NULIDADE DECISÃO RECORRIDA – CERCEAMENTO DIREITO DEFESA

Aduz o recorrente que a decisão recorrida seria nula por não ter abordado todas as alegações apresentadas na impugnação. Tal situação acarretaria cerceamento do direito de defesa.

De acordo com o Decreto nº 70.235/72, especificamente seu art. 10, estabelece os casos de nulidade. Colha-se:

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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

A nulidade apresentada pelo recorrente, qual seja a ausência de análise de todos os argumentos apresentados na impugnação, percorrendo a decisão recorrida verifica-se que não há como ser acatada.

Todos os pontos abordados na impugnação foram devidamente analisados na decisão recorrida.

Ademais, no recurso apresentado não há o detalhamento de quais matérias teriam sido sustentadas na impugnação e que não teriam sido enfrentadas pela decisão recorrida.

Também em conformidade com o decreto acima referido, irregularidades, incorreções e omissões, não previstas entre as hipóteses do art. 10, não importaram em nulidade caso não resultem em prejuízo para o sujeito passivo, desde que efetivamente comprovado o prejuízo.

Não havendo qualquer prejuízo para a defesa que tenha importado em cerceamento do direito de defesa, deve a preliminar ser rejeitada.

PRELIMINAR – NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO DE PROCEDIMENTO

Diz o recorrente que teria havido erro de enquadramento da infração. Defende que a infração real é “compensação indevida” de contribuições previdenciárias (pela utilização indevida da CPRB) e não como apurado: falta de recolhimento/informação indevida de ajuste em GFIP.

Sustenta que diante de tal situação teria sido aplicado regime jurídico errado quanto à penalidade, uma vez que, tratando-se de compensação indevida, a legislação aplicável é a do art. 89, §§ 9º e 10 da Lei 8.212/91 (multa isolada e acréscimos moratórios), e não as regras gerais de multa de ofício sobre falta de recolhimento.

Da análise do relatório fiscal, bem como do auto de infração, entendo que o procedimento adotado pela fiscalização foi o mais correto e o que, em tese, não gerou um crédito tributário maior contra o sujeito passivo.

Suficiente ver que no caso não houve glosa de compensação por ausência de demonstração de eventual crédito tributário pago indevidamente ou a maior.

A glosa de compensação ocorre quando o contribuinte, instado a comprovar o crédito utilizado na compensação, não apresenta dados e documentos suficientes que atestem a certeza e liquidez do crédito como demanda o art. 89, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 170, do CTN.

Como já exposto no relatório e no início do presente voto, o auto de infração decorreu do errônea apuração de contribuições previdenciárias sobre receita bruta para empresa que não se enquadra nas hipóteses previstas na Lei nº 12.546/2011.

Por não ser uma empresa que possa recolher CPRB, como bem demonstrou a fiscalização, a fiscalização promoveu o lançamento das contribuições devidas com fundamento nos incisos I e III, do art. 22, da Lei nº 8.212/91. É dizer, seguindo sua obrigação legal vinculada, efetuou o lançamento de contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho e sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Também decorre da atividade vinculada da administração fazendária a obrigação de lançar multa de ofício com fundamento no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que assim prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Desta feita, tendo a fiscalização agido em conformidade com a legislação aplicável ao caso, não há como ser acolhida a presente preliminar.

MÉRITO

Passando para a análise do mérito, cumpre informar que nem na impugnação e nem no recurso houve qualquer manifestação do contribuinte quanto à matéria de fundo, qual seja, a impossibilidade da empresa recolher CPRB por não se enquadrar nas hipóteses legais.

Argumenta o recorrente que a perda da espontaneidade do art. 138 do CTN apenas afasta benefícios quanto às multas, mas não autoriza novo lançamento do mesmo tributo e que a GFIP (inclusive retificadora) constitui confissão de dívida e modo de constituição do crédito.

Neste ponto, verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

1.2 – Certifica-se que a sociedade empresária constatando o erro no enquadramento e que não poderia beneficiar-se da substituição da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais sobre a receita bruta, no decorrer do procedimento fiscal alterou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP, conforme relatado pela Autoridade Lançadora no seu RELATÓRIO FISCAL – FLS. 08 A 25.

A própria Autoridade Lançadora no seu RELATÓRIO FISCAL - FLS. 08 A 25 aponta que os atos de alteração das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP, no curso de um procedimento fiscal, não está a sociedade empresária mais no benefício da denúncia espontânea, consoante o RELATÓRIO FISCAL - FLS. 08 A 25, in verbis:

A ciência da auditoria fiscal realizada, objeto do Procedimento Fiscal nº 05.1.02.00-2017-00407-4, foi dada em 11/09/2017, por via postal (AR OA186103679BR), de acordo com o inciso I e §§1º e 2º do art.7, com o inciso II do art. 23 e inciso II do §2º do art.23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com alterações posteriores.

O Contribuinte apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP (01/2015 a 13/2015) em 30/09/2017, quando não mais se encontrava ao abrigo da espontaneidade de que trata o parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN, também tratado no parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72. Consoante os termos do § 5º do art. 463 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, a substituição da GFIP não deve produzir efeitos tributários tendo em vista que seu objeto fora alterar os débitos em relação aos quais o contribuinte fora intimado do início de procedimento fiscal.

De modo que as retificações das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP depois de iniciado o procedimento fiscal não tem eficácia em relação a denúncia espontânea, e, nem com este lançamento, portanto, não há duplicidade de lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

A decisão recorrida, ao afirmar que as retificações das GFIPs após o início do procedimento fiscal não têm o condão de uma denúncia espontânea, encontra-se em consonância com jurisprudência mansa e pacífica deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Colha-se alguns julgados:

RECOLHIMENTOS EFETUADOS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. NECESSIDADE DE APROPRIAÇÃO AO CRÉDITO.

Os recolhimentos efetuados após a perda da espontaneidade não acarretam a retificação do lançamento, devendo, contudo, ser apropriados ao crédito nos casos em que inequivocamente relacionados com o seu objeto.

(Acórdão nº 2202-008.615 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 02/09/2021)

RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

A retificação da GFIP efetuada pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal não pode ser considerada espontânea, devendo ser exigido o tributo com seus consectários legais. Implica a procedência do lançamento formalizado de ofício, devendo ser deduzidos da exigência os valores objeto do recolhimento após a decisão administrativa definitiva.

(ACÓRDÃO 2101-003.334 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, julgado 12/09/2025)

Desta feita, correta a decisão recorrida.

Já sobre a possibilidade de ocorrer *bis in idem*, como apontado pelo recorrente, cumpre esclarecer que eventual recolhimento efetivado pelo sujeito passivo em face das

retificações enviadas, são levadas em consideração por ocasião da liquidação do crédito, procedimento que, estando a cargo da autoridade administrativa que jurisdiciona o domicílio tributário do contribuinte, definirá a repercussão do recolhimento sobre o montante exigido de ofício.

Assim, o pagamento do tributo devido será realizado na exata medida do que fora apurado, não havendo pagamento a maior com a manutenção do lançamento corretamente realizado pela fiscalização.

No tocante à alegada vedação à cumulação de multa de mora com multa de ofício sobre o mesmo principal, entende o recorrente que, se ainda assim mantida a multa de ofício de 75%, não é possível cumulá-la com a multa de mora de 20% já incidente sobre o mesmo crédito, sob pena de bis in idem.

Entretanto, de acordo com o auto de infração (fls. 2/6) a única multa aplicada ao caso foi a multa de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

O que foi aplicado a título de mora, foram juros decorrente do não pagamento tempestivo da obrigação tributária. E sua incidência, de acordo com entendimento sumulado do CARF (Súmula CARF nº 4), é devido. Colha-se:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, a matéria encontra-se pacificada de acordo com a súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Mencionado entendimento sumulado é de observância obrigatória face seu caráter vinculativo.

Desta forma, correta a incidência dos juros na forma que apurada pela fiscalização.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

