



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.731858/2010-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-010.193 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRADICAO S/A CREDITO IMOBILIARIO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Período de apuração: 01/02/2007 a 30/11/2007

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO INDICAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS FATOS GERADORES. INOCORRÊNCIA.

Não procede a alegação de nulidade do Auto de Infração por suposta ausência de indicação individualizada dos fatos geradores. O lançamento por descumprimento de obrigação acessória atendeu aos requisitos do art. 142 do CTN, contendo a descrição da infração, o período autuado, os valores exigidos, o dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada. A indicação de valores por competência é suficiente para a caracterização da infração consistente na apresentação de GFIP com dados inexatos, sendo desnecessária, nessa hipótese, a identificação nominativa dos contribuintes individuais no próprio auto. Inexistente prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. ENTREGA POSTERIOR DE RELATÓRIOS DE LANÇAMENTO. PREJUÍZO NÃO CONFIGURADO.

Não se configura cerceamento do direito de defesa quando os Relatórios de Lançamento, ainda que entregues posteriormente à lavratura do Auto de Infração, foram cientificados ao contribuinte no curso do processo administrativo, com reabertura do prazo de impugnação, que transcorreu sem manifestação. Observado o contraditório e a ampla defesa, afasta-se a alegação de nulidade.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS INDISPENSÁVEIS. INOCORRÊNCIA.

Tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente na apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, não se exige a juntada de demonstrativos individualizados ou documentos nominativos para a validade do lançamento. A constatação

objetiva da inconsistência entre os valores declarados e aqueles apurados pela fiscalização, por competência, é suficiente para a caracterização da infração. Relatórios fiscais e planilhas constantes dos autos permitem a compreensão da exigência, inexistindo afronta ao art. 142 do CTN ou prejuízo à defesa.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONFUSÃO. INOCORRÊNCIA. BIS IN IDEM. NÃO CONFIGURADO.

Não há confusão entre obrigação principal e obrigação acessória quando a exigência da contribuição previdenciária decorre da efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei, sendo a omissão em GFIP mero elemento indiciário utilizado pela fiscalização para apuração do tributo devido. A penalidade por descumprimento da obrigação acessória não se confunde com a cobrança da obrigação principal, inexistindo dupla exigência sancionatória sobre a mesma conduta ou bis in idem.

MULTA. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. LEI FORMAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A multa aplicada encontra respaldo em lei formal, não havendo afronta à hierarquia normativa. Contudo, tratando-se de fato gerador ocorrido antes da vigência da legislação superveniente mais gravosa, impõe-se a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. Em observância à Súmula CARF nº 196, a penalidade deve ser ajustada ao limite de 20%, independentemente do fundamento invocado pela recorrente.

GFIP. RETIFICAÇÃO POSTERIOR. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

A posterior retificação da GFIP, ainda que realizada no curso do processo administrativo ou dentro do prazo de impugnação, não afasta a infração já consumada no momento da apresentação da declaração com dados inexatos. Inexistente previsão legal que atribua efeito exoneratório à regularização superveniente, mantém-se a penalidade aplicada, independentemente da ausência de dolo ou de prejuízo ao erário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para determinar que, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV,

§§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, sejam comparados com aqueles devidos nos termos do art. 32-A, conforme a Súmula CARF nº 196.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração** DEBCAD nº 37.308.9805, por descumprimento de obrigação acessória, referente às competências 01/07 a 11/07.

Conforme **Relatório Fiscal do Auto de Infração** (fls. 33 a 41), foi constatado pela fiscalização que a empresa apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Os fatos geradores omitidos em GFIP são os dos seguintes Levantamentos:

2.1. CD - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS COM DESCONTO DA CONTR. PREV. EM RPA

2.2. CI - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS SEM DESCONTO DA CONTR. PREV. EM RPA

A empresa apresentou **Impugnação** em 22/12/2010 (fls. 43 a 257), alegando cerceamento do direito de defesa.

Alega, ainda, que a autuação decorre de reenquadramento jurídico indevido das operações realizadas, em afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade estrita, não se podendo presumir infração a partir de meras interpretações divergentes da autoridade fiscal. Defende a inexistência de dolo, culpa ou má-fé, bem como a desproporcionalidade da multa aplicada, a qual reputa excessiva e incompatível com a natureza meramente formal da obrigação acessória.

O **Despacho** 79 da 6ª Turma da DRJ/SDR, de 28/08/2013 (fl. 262), entendeu que, considerando que os Relatórios de Lançamento dos processos nº 10580.731857/201025, 10580.731854/201091 e 10580.731855/201036 somente foram entregues ao Impugnante em 13/12/2010, converteu o julgamento convertido em diligência para a reabertura do prazo de impugnação para afastar a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Cientificado do Relatório Fiscal Complementar e da reabertura do prazo de defesa, (fl. 284), o então impugnante não mais se manifestou.

O **Acórdão 15-41.687** – 6ª Turma da DRJ/SDR, na Sessão de 17/02/2017, julgou a impugnação improcedente. Consta a Ementa:

(fl. 287) PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração apresentar, a empresa, a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

MULTA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. BENEFÍCIO. RETROAÇÃO.

Quando a nova lei cominar penalidade menos severa que a vigente à época do fato gerador, deve a norma retroagir em benefício do contribuinte.

RELEVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O dispositivo que autorizava a relevação da multa encontra-se revogado.

No mérito, o voto conclui pela regularidade da autuação, entendendo que a apresentação de GFIP com dados divergentes dos fatos geradores configura infração à legislação previdenciária, independentemente da existência de dolo ou prejuízo ao erário, por se tratar de penalidade vinculada ao descumprimento de obrigação acessória. Afirma que não há nulidade na fundamentação legal nem necessidade de individualização nominativa dos prestadores de serviço para caracterização da infração, bastando a constatação objetiva da inconsistência entre os valores declarados e aqueles apurados pela fiscalização.

No **Recurso Voluntário** (fl. 303 a 328), a Recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 15-41.687 da DRJ/SDR, que julgou improcedente a impugnação e manteve a multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à apresentação de GFIP com dados divergentes dos fatos geradores. Sustenta, inicialmente, a nulidade do auto de infração por vício de fundamentação legal e por cerceamento do direito de defesa, reiterando que o lançamento não individualiza os supostos prestadores de serviços, limitando-se a apontar valores globais por competência, o que, a seu ver, inviabilizaria o contraditório e a ampla defesa

No mérito, a recorrente afirma que inexistente infração material ou formal, pois os valores considerados pela fiscalização não configurariam fatos geradores de contribuições

previdenciárias nem justificariam a imposição de multa por obrigação acessória. Alega, ainda, erro na aplicação da legislação sancionatória, com uso indevido de normas vigentes em momentos distintos, deixando de aplicar corretamente a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, o que resultaria em penalidade excessiva e desproporcional. Ao final, requer o reconhecimento das nulidades apontadas e o cancelamento integral do auto de infração ou, subsidiariamente, a redução da multa aplicada.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

### 1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, uma vez que o contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 15-41.687 da DRJ em 08/09/2017 e interpôs o Recurso em 13/10/2017 (fl. 302), dentro do prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

A comprovação da tempestividade encontra-se às fls. 1.204 e 1.205 do Processo 10580.731857/2010-25, conforme o seguinte Despacho de Encaminhamento:

(fl. 1.204) DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Encaminhamos o presente processo e seus 3 apensos à Equipe de Intimação, para que se proceda a ciência ao contribuinte do inteiro teor dos ACÓRDÃOS DE IMPUGNAÇÃO e das INTIMAÇÕES. 2. No PROCESSO PRINCIPAL ambos se encontram de fls. 1.182 a 1.220 e fls. 1.203 respectivamente, no apenso 10580.731854/2010-91 de fls. 1.006 a 1.024 e fls 1.027 respectivamente, no apenso 10580.731855/2010-36 de fls 237 a 254 e fls 255 respectivamente, no apenso 10580.731858/2010-70 ambos se encontram de fls. 287 a 298 e fls 300 respectivamente. 2- Após a ciência, favor retornar o processo a esta equipe, juntamente ao A.R. DATA DE EMISSÃO: 08/09/2017.

Uma vez que o contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 15-41.687 da DRJ em 12/09/2017, conforme se verifica do A.R., juntado às fls. 1.205 do Processo 10580.731857/2010-25, e interpôs Recurso em 13/10/2017 (fl. 302), está dentro do prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

### 2. Não indicação dos fatos geradores no Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o lançamento não indicou, de forma individualizada e precisa, os fatos geradores que teriam dado origem à exigência tributária.

Alega que o Auto se limitou a apontar valores globais por competência, sem identificar os contribuintes individuais supostamente omitidos, as remunerações consideradas ou

a origem concreta das diferenças apuradas, o que inviabilizou o exercício pleno do direito de defesa. Tal omissão, segundo o recorrente, configura violação direta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal, tornando o lançamento insanavelmente nulo (fl. 305).

A Recorrente aponta, ainda, nulidade do lançamento em razão de erro na fundamentação jurídica adotada pela autoridade fiscal. Sustenta que a ausência de clareza quanto ao enquadramento legal da infração e à natureza das exigências formuladas comprometeu a compreensão do lançamento e, por consequência, o exercício do contraditório.

Afirma que a fundamentação apresentada não permite identificar com precisão qual conduta teria sido imputada à contribuinte, nem quais dispositivos legais teriam sido efetivamente violados, o que acarreta prejuízo direto à ampla defesa (fl. 309).

Mais à frente sustenta que o Auto de Infração seria nulo por não estar instruído com documentos indispensáveis à própria caracterização da infração e à quantificação da penalidade aplicada. Argumenta que a fiscalização deixou de juntar aos autos demonstrativos detalhados, relatórios individualizados ou documentos que permitissem verificar, com precisão e transparência, a origem dos valores considerados omitidos na GFIP, limitando-se a apresentar planilhas genéricas por competência. Tal ausência, segundo a recorrente, comprometeria a certeza e a liquidez do lançamento, em afronta ao art. 142 do CTN, além de violar o contraditório e a ampla defesa, pois impediria o contribuinte de compreender integralmente os fundamentos fáticos da penalidade aplicada (fl. 323).

Quanto a “ofensa à Constituição Federal, art. 50, LV”, vale lembrar que não cabem alegações de inconstitucionalidade neste Conselho (Súmula CARF n. 2).

Especificamente sobre a falta de clareza, e quanto ao fato de que o Auto apontou valores globais por competência, sem identificar os contribuintes individuais, estou de acordo com a 1ª instância:

(fl. 292) 11. Tratando, preliminarmente, do procedimento fiscal em causa, registre-se a atenção ao amplo direito de defesa garantido ao impugnante, verificado, sobretudo, pela própria materialização do lançamento do crédito, extensa e pormenorizadamente detalhado no Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, seus anexos e Relatório Fiscal, fls. 01/41, com a lavratura por servidor competente, a qualificação do autuado, discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, e indicando local, dia e hora de sua lavratura. Cumpre-se, assim, o que dispõe o art. 293, §§ 1º e 4º, do RPS e os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

12. Argúi o Impugnante o cerceamento de defesa, pois o AI ou seus anexos não indicariam quais prestadores de serviços haveriam sido omitidos na GFIP, limitando-se a apontar os valores supostamente não declarados e a contribuição respectiva devida, por competência. Contudo, os Relatórios de Lançamentos (RL) constantes dos AI DEBCAD nº 37.308.983-0, 37.308.982-1 e 37.308.981-3, oriundos da mesma ação fiscal e cientificados ao contribuinte na mesma data, traz, nominalmente, os contribuintes individuais, com a respectiva remuneração, cujos salários de contribuição não foram declarados em GFIP por competência.

13. Deve-se destacar que os Relatórios de Lançamento não foram juntados aos presentes autos por já terem sido entregues nos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal específicos.

14. Quanto à entrega dos Relatórios de Lançamento em 13/12/2010, isso não acarretou prejuízo à Autuada, tendo em vista que os autos foram baixados em diligência e foi reaberto o prazo de defesa para a Impugnante, transcorrendo-o, entretanto, *in albis*.

15. Assim, inexistente cerceamento do direito de defesa quando, na fase de impugnação, foi concedida oportunidade ao Autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.

Deve ser afastada a alegação de cerceamento de defesa, posto que o procedimento fiscal observou integralmente o contraditório e a ampla defesa. Ademais, o Relatório de Lançamentos individualizou nominalmente os contribuintes individuais e suas remunerações, suprimindo eventual ausência de detalhamento no Auto. Já a entrega do relatório em 13/12/2010 não causou prejuízo, uma vez que os autos foram baixados em diligência e reaberto o prazo de defesa, que teria transcorrido sem manifestação do contribuinte.

Deve ser afastada a alegação de cerceamento de defesa, posto que o procedimento fiscal observou integralmente o contraditório e a ampla defesa. Ademais, o Relatório de Lançamentos individualizou nominalmente os contribuintes individuais e suas remunerações, suprimindo eventual ausência de detalhamento no Auto. Já a entrega do relatório em 13/12/2010 não causou prejuízo, uma vez que os autos foram baixados em diligência e reaberto o prazo de defesa, que teria transcorrido sem manifestação do contribuinte.

O Auto de Infração encontra-se devidamente instruído com os elementos essenciais à caracterização da infração e à quantificação da penalidade aplicada, atendendo aos requisitos do art. 142 do CTN. Tratando-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente na apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, a legislação não exige a juntada de demonstrativos individualizados ou a identificação nominativa dos prestadores de serviços, sendo suficiente a constatação objetiva da inconsistência entre os valores declarados e aqueles apurados pela fiscalização, por competência.

Os relatórios fiscais e planilhas acostados aos autos permitem a plena compreensão da infração imputada, do período autuado e dos valores considerados, inexistindo prejuízo ao

exercício do contraditório e da ampla defesa. Ademais, eventual inconformismo quanto à metodologia adotada ou ao enquadramento jurídico conferido pela autoridade fiscal não se confunde com vício formal apto a ensejar a nulidade do lançamento, razão pela qual deve ser afastada a alegação de nulidade suscitada.

### **3. Confusão entre Obrigação Principal e Obrigação Acessória. Bis in idem.**

O Recurso Voluntário sustenta que a atuação incorreu em erro de direito ao confundir obrigação principal com obrigação acessória. Argumenta que a fiscalização teria fundamentado a exigência de contribuição previdenciária — obrigação principal — a partir de suposto descumprimento de obrigação acessória, consistente na ausência de declaração em GFIP. Tal confusão, segundo a Recorrente, conduz à indevida caracterização do fato gerador e à imposição de exigências cumulativas sobre a mesma conduta, configurando hipótese *de bis in idem*, vedada pelo ordenamento jurídico (fl. 314).

A alegação não procede. A obrigação principal relativa às contribuições previdenciárias decorre da efetiva prestação de serviços remunerados por contribuintes individuais, fato gerador definido em lei, independentemente do cumprimento ou não das obrigações acessórias correlatas.

A ausência de declaração em GFIP não constitui, por si só, o fato gerador da contribuição, mas configura infração acessória que impede ou dificulta a fiscalização, legitimando a atuação da autoridade fiscal para apuração do tributo devido por outros meios.

No caso, a exigência não se funda no descumprimento da obrigação acessória, mas na constatação da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, sendo a omissão em GFIP apenas elemento indiciário utilizado para identificar a insuficiência ou ausência de recolhimento. Inexiste, portanto, confusão entre obrigação principal e acessória, tampouco *bis in idem*, uma vez que não há dupla exigência sancionatória sobre a mesma conduta, mas cobrança do tributo devido em razão de fato gerador distinto da penalidade eventualmente aplicável pelo descumprimento declaratório.

### **4. Erro na fundamentação legal quanto à multa aplicada.**

A Recorrente também impugna a multa aplicada, alegando erro na fundamentação legal adotada pela autoridade fiscal. Sustenta que a penalidade foi exigida com base em normas infralegais ou em dispositivos inadequados, em afronta à hierarquia das leis. Defende, ainda, que, diante da existência de mais de um regime sancionatório possível, deveria ter sido aplicada a norma mais favorável ao contribuinte, em observância aos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica (fl. 318).

Em caráter subsidiário, a recorrente pleiteia a revisão do valor da multa aplicada, caso não sejam acolhidas as teses de nulidade ou de inexistência de infração. Sustenta que a autoridade fiscal aplicou indevidamente critérios previstos em legislação diversa ou mais gravosa, deixando de observar a norma superveniente mais benéfica ao contribuinte. Invoca, para tanto, o

art. 106, II, “c”, do CTN, defendendo a retroatividade da legislação que comina penalidade menos severa, o que resultaria na redução do montante exigido. Requer, assim, a adequação da multa ao patamar legal correto, afastando-se qualquer excesso punitivo (fl. 326).

A alegação não prospera nos termos em que foi deduzida. A multa aplicada encontra respaldo em lei formal, tendo sido exigida com fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, ambos com a redação conferida pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, não se verificando aplicação de norma infralegal nem afronta à hierarquia das leis.

Contudo, tratando-se de fato gerador ocorrido em 12/2007, anterior à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, impõe-se a análise da retroatividade benigna. Nessa hipótese, incide a Súmula CARF nº 196, segundo a qual, em relação à multa por descumprimento de obrigação principal, deve ser efetuado o cotejo entre o regime sancionatório anterior e o posterior, sendo a penalidade limitada a 20%, razão pela qual a multa aplicada deve ser ajustada nesse limite, por fundamento diverso daquele invocado pela Recorrente.

#### **5. Retificação da GFIP. Declaração do fato gerador realizada no prazo de impugnação.**

A recorrente afirma que, ainda durante o curso do processo administrativo, procedeu à retificação das GFIPs apontadas pela fiscalização, promovendo a regular declaração dos fatos geradores dentro do prazo de impugnação. Sustenta que tal providência afastaria a caracterização da infração ou, ao menos, descaracterizaria a conduta sancionável, uma vez que não teria havido intenção de omitir informações e que eventual inconsistência foi sanada tempestivamente. Defende, assim, que a regularização espontânea, ainda que posterior à lavratura do auto, deveria ser considerada para fins de afastamento da penalidade ou mitigação de seus efeitos, por inexistir prejuízo à fiscalização previdenciária.

A alegação não merece acolhimento. A infração objeto do lançamento consuma-se no momento da apresentação da GFIP com dados inexatos ou não correspondentes aos fatos geradores, caracterizando descumprimento de obrigação acessória independentemente da existência de dolo, culpa ou prejuízo ao erário. A posterior retificação das informações, ainda que realizada no curso do processo administrativo ou dentro do prazo de impugnação, não tem o condão de afastar a infração já configurada, tampouco de elidir a penalidade aplicada, por inexistir previsão legal que atribua efeito exoneratório à regularização superveniente.

Trata-se, quando muito, de providência que evidencia a ciência da inconsistência anteriormente existente, não descaracterizando o ilícito administrativo nem impondo à autoridade julgadora o afastamento ou a mitigação da multa com fundamento em espontaneidade ou ausência de prejuízo à fiscalização previdenciária.

#### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para determinar que, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, sejam comparados com aqueles devidos nos termos do art. 32-A, conforme a Súmula CARF nº 196.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho**