



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.723934/2013-18
ACÓRDÃO	2301-011.670 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LMG ROUPAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 01/09/2010, 01/01/2011, 30/09/2011

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PAGAMENTO POSTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

O recolhimento efetuado após o início do procedimento fiscal não é hábil para caracterizar denúncia espontânea, sendo cabível o lançamento do tributo, acompanhado da multa de ofício e dos juros de mora.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, negar provimento.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelle Rezende Cota, Diogenes de Sousa Ferreira, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Relatório

Destina-se, o presente auto de infração, ao lançamento da contribuição apurada junto ao sujeito passivo acima identificado no período de janeiro/2010 a setembro/2011, relativo à diferença devida ao RAT em relação aos valores declarados pela empresa em GFIP.

Consta no relatório fiscal que as diferenças foram apuradas em relação às alíquotas (RAT) e coeficientes (FAP) previstos na legislação referida no parágrafo anterior, em confronto com a alíquota e coeficientes declarados à Previdência Social por intermédio da GFIP.

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização a empresa apresentou um documento em resposta ao termo de início do procedimento fiscal, no qual esclarece estar providenciando a retificação das GFIPs e o recolhimento das diferenças apuradas. Afirma que em relação ao período de 01 a 12/2010 o recolhimento foi efetuado em 20/03/2012; e em relação ao período de 01 a 09/2011, o recolhimento será efetuado até 31/10/2013.

Contudo, esclarece a autoridade fiscal que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo na correção das infrações identificadas e que o recolhimento de contribuições não declaradas em GFIP não tem o condão de elidir o lançamento de ofício da obrigação tributária apurada, com os acréscimos legais devidos.

Impugnação

Em impugnação ao débito, afirma, a autuada, ter apresentado contestação administrativa em relação aos cálculos apresentados com o índice FAP. Que paralelamente a esse fato, ingressou com a ação judicial nº 0000139-79.2010.404.7201/SC questionando a inconstitucionalidade do artigo 10 da Lei nº 10.666/2003, do artigo 202-A do Decreto nº 3.048/1999, pleiteando o afastamento da aplicação do FAP e requerendo o recolhimento da contribuição ao RAT à alíquota de 2%.

Informa que, negado provimento ao recurso administrativo relativo ao FAP, a empresa recalculou o valor devido ao RAT e providenciou o recolhimento das diferenças apuradas, não abrindo mão da discussão judicial sobre o assunto. Que os recolhimentos foram realizados com acréscimos dos juros e da multa de mora (20%).

Que, apesar de ter recolhido o tributo, informou de maneira equivocada em GFIP a alíquota de 2%. E constatado o equívoco em suas declarações, afirma ter providenciado as correções necessárias

Insurge-se contra a desconsideração, pela fiscalização, dos valores recolhidos pela empresa.

Apresenta, em seguida, histórico acerca da legislação aplicável ao FAP e à discussão administrativa e judicial em relação índice que lhe fora atribuído e em relação à majoração da alíquota RAT de 2% para 3%.

Informa que a discussão judicial ainda não teve o desfecho final e atualmente não existe decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário apurado.

Não obstante, que não há que se falar em falta de recolhimento da contribuição devida e tampouco na aplicação da multa de ofício, uma vez que os equívocos foram regularizados pela empresa.

Em relação aos fatos geradores relativos ao exercício 2010, afirma a efetiva ocorrência da denúncia espontânea pois houve o recolhimento integral em 20/03/2012, portanto, anteriormente ao início da ação fiscal, conforme guias anexadas. Que apesar do equívoco na informação prestada nas GFIPs, a empresa já havia recolhido os valores devidos, providenciando posteriormente a correção das declarações.

Afirma, portanto, que o pagamento prévio e integral do montante devido antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, configura denúncia espontânea da infração, não podendo ser imputado ao contribuinte qualquer penalidade.

Transcreve trecho extraído da Nota Técnica nº 1 da COSIT, de 18 de janeiro de 2012 e jurisprudência sobre o assunto.

Em relação aos fatos geradores relativos a 2011, afirma ter efetuado o recolhimento tão logo recebeu o Termo de Início do Procedimento Fiscal, dentro do prazo de 20 dias após o início da ação fiscal a que se refere o artigo 47 da Lei nº 9.430/1996.

E pelo entendimento expresso na Nota Técnica COSIT nº 01 já mencionada, aplica-se igualmente o caso a denúncia espontânea.

Insurge-se, ainda, contra a aplicação da multa de ofício, alegando que o recolhimentos da multa de mora e dos juros demonstra a boa-fé do contribuinte. Entende que a multa deve ser afastada por se tratar de denúncia espontânea e pelo fato de não estar se tratando de pagamento de contribuição sem o acréscimo da multa de mora.

Que, com a denúncia espontânea, nem a multa de mora é devida e por mais razão, a multa de ofício.

Afirma não ter sido observado pela autoridade fiscal a disposição contida nos artigos 32 e 32A da Lei nº 8.212/91.

Insurge-se contra a multa aplicada alegando também a ausência de proporcionalidade e o caráter confiscatório. Requer, assim, o cancelamento ou a redução da multa de ofício alegando que não deixou de recolher ou de declarar os valores ora lançados.

Requer, ao final:

1. Sejam reconhecidos os pagamentos realizados antes do início do procedimento fiscal, em relação ao ano de 2010, culminando na ocorrência da denúncia espontânea;
2. Aplicar, quanto aos fatos geradores relativos a 2011, a disposição contida no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, aplicando o mesmo tratamento dado ao recolhimento espontâneo;
3. Declarar a improcedência do Decad nº 51.045.817-3, com a exclusão da multa de ofício e dos juros aplicados;
4. Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, para a demonstração da veracidade dos fatos alegados;
5. Requer a juntada das cópias dos documentos anexadas à impugnação.

Diligência

Em 19 de outubro de 2014 foi realizada a diligência nº 41, solicitando a anexação aos autos de cópia do processo judicial mencionado pela impugnante, com a finalidade de identificar a possível existência de concomitância na discussão da matéria nas esferas judicial e administrativa.

Em decorrência, foram anexados os documentos de fls. 190 a 220.

Cientificada do conteúdo da diligência fiscal, a atuada apresentou nova manifestação arguindo a inexistência de concomitância nos argumentos apresentados.

Apresenta, em seguida, um breve resumo acerca das matérias tratadas no âmbito judiciário e dos argumentos apresentados na impugnação ao presente lançamento fiscal.

Ratifica, em seguida, os requerimentos já apresentados na impugnação.

É o relatório.

A decisão de primeira instância manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, excluindo os lançamentos relativos às competências de 01 a 08/2010 e de 10 a 13/2010.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/02/2015, o sujeito passivo interpôs, em 20/03/2015, Recurso Voluntário, reiterando, em síntese, relativamente à parte da autuação mantida, os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Em sessão de 09/05/2024, o julgamento foi convertido em diligência (fls. 285/291), que foi atendida às fls. 295/307, tendo o contribuinte se manifestado às fls. 314/327.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, porém deve ser parcialmente conhecido.

Inconstitucionalidade da multa aplicada

Em relação ao argumento do recorrente de que é inconstitucional a multa de ofício, por ser confiscatória, lembro que a este Conselho não é dado se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Mérito

Em litígio os lançamentos referentes à competência 09/2010 e 01 a 09/2011.

O lançamento do crédito tributário atinente ao período foi mantido, pelo julgado recorrido, sob a seguinte fundamentação:

A denúncia espontânea, instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional confere ao contribuinte a possibilidade de ter excluída a responsabilidade pela prática de infrações à legislação tributária mediante o seu adimplemento de maneira espontânea, acompanhado, se for o caso, do recolhimento do tributo devido e dos juros de mora.

Contudo, a possibilidade do adimplemento espontâneo do montante devido possui como limite temporal o início de qualquer procedimento de fiscalização. Assim, iniciada a ação fiscal, mediante notificação ao contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal, esgota para o sujeito passivo o prazo para, de maneira espontânea, denunciar irregularidades, declarar e retificar as declarações

referentes às contribuições previdenciárias objeto do procedimento fiscal a que está submetido.

Como consequência da perda da espontaneidade, eventual recolhimento realizado pelo sujeito passivo após o início do procedimento fiscal não deve ser considerado pelo auditor-fiscal, pois cabível o lançamento de ofício com a incidência dos acréscimos legais previstos na legislação.

Por esse motivo, considero improcedentes os argumentos apresentados pela impugnante em relação à denúncia espontânea da infração nas competências compreendidas no exercício 2011, pois o recolhimento realizado após o início da ação fiscal não tem o condão de suprimir a necessidade de lançamento de ofício do tributo devido.

Requer, a impugnante, a aplicação da disposição contida no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, o qual contém a seguinte redação:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo

Contudo, não se vislumbra na legislação previdenciária a possibilidade de recolhimento extemporâneo, após iniciada a ação fiscal, sem os acréscimos devidos. Além disso, o dispositivo mencionado refere-se especificamente a tributos já declarados anteriormente, o que não representa o caso ora analisado.

(...)

Ressalte-se que para a competência 09/2010 não foi identificada no sistema GFIP WEB a apresentação de GFIP retificadora, motivo pelo qual é mantido o lançamento fiscal.

Adiro a tais razões e destaco que não há motivos para a reforma, porquanto evidenciado que, para tais competências, os pagamentos realizados pelo contribuinte se deram apenas após o início do procedimento fiscal, não podendo, portanto, serem tecnicamente considerados como espontâneos.

É nesse mesmo sentido a jurisprudência deste Conselho, conforme podemos inferir das seguintes ementas:

Número do processo: 10280.011872/99-99

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1997

TRIBUTO RECOLHIDO A DESTEMPO, ACRESCIDO DE JUROS DE MORA, MAS NÃO CONFESSADO PREVIAMENTE EM DCTF OU GFIP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DE MULTAS MORATÓRIAS E DE OFÍCIO. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização e em momento anterior à entrega de DCTF, GFIP ou outra declaração que tenha a função de confissão de dívida. Decisão do STJ na sistemática do art. 543-C do CPC. Precedentes da CSRF. A Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF não tem a função de confissão de dívida, e por isso não exclui a denúncia espontânea. Hipótese em que o pagamento em discussão se deu a destempo, acompanhado de juros de mora, após a informação de parte do valor em DIRF, mas sem a confissão do débito em DCTF, tendo ocorrido a denúncia espontânea que exclui a responsabilidade pelo pagamento da multa de mora. Recurso especial provido.

Número da decisão: 9202-002.571

Número do processo: 10380.003958/2007-63

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PAGAMENTO POSTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. O recolhimento efetuado após o início do procedimento fiscal não é hábil para caracterizar denúncia espontânea, sendo cabível o lançamento do tributo, acompanhado da multa de ofício e dos juros de mora. Entretanto, restando comprovado nos autos que o crédito tributário cobrado pelo lançamento de ofício encontra-se parcialmente pago, está extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 151 inciso I do Código Tributário Nacional, devendo a autoridade de origem promover o respectivo cancelamento da cobrança no momento da liquidação.

Número da decisão: 3402-008.191

Número do processo: 19515.000523/2011-45

Turma: Quinta Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

GFIP RETIFICADORAS. TRANSMISSÃO APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A entrega de GFIP retificadoras não se caracteriza como espontânea, quando realizada após o início da ação fiscal, à luz da regra contida no parágrafo único do art. 138 do CTN.

Número da decisão: 2005-000.009

Relativamente à competência 09/2010, para a qual houve o recolhimento antes do início do procedimento fiscal, consulta realizada pelo relator do julgado recorrido, junto ao sistema GFIP WEB, não verificou a existência de declaração retificadora.

Deixo, portanto, de acatar o documento apresentado pelo contribuinte, em sua peça recursal (fl. 280), porquanto não comprova a transmissão, sendo inábil para infirmar a aludida consulta realizada.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny