



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720924/2020-31
ACÓRDÃO	2401-012.329 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEREOS INTERNACIONAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

PAGAMENTO REALIZADO NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO. MANUTENÇÃO DA MULTA.

O pagamento do tributo principal e dos respectivos juros, realizado pelo contribuinte no curso da fiscalização e antes da lavratura do auto de infração, não impede o lançamento do tributo devido, mas pode ser aproveitado.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. PAGAMENTO COM CÓDIGO EQUIVOCADO. INEXISTÊNCIA DE QUITAÇÃO.

O recolhimento de contribuições devidas a terceiros com utilização de código incorreto (FPAS), direcionando os valores a entidades diversas das credoras legais, não configura pagamento válido da obrigação tributária, ainda que efetuado por meio da mesma guia e perante o mesmo ente arrecadador. Trata-se de erro substancial na indicação do destinatário da obrigação, não sendo possível o reconhecimento de quitação por verdade material. A entrega de declaração retificadora após o início do procedimento fiscal não produz efeitos sobre o lançamento de ofício, conforme disposto na Súmula CARF nº 33.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam aproveitados os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte no curso da ação fiscal, se disponíveis. Apresentou declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 503/515) interposto pelo contribuinte contra o Acórdão n. 108-028.834 da 32ª Turma da DRJ08 (fls. 471/479), que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito tributário lançado.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018 LANÇAMENTO. RECOLHIMENTOS FEITOS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CONSIDERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE ENQUANTO NÃO CONSOLIDADO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO EXAURIMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Uma vez iniciado o procedimento fiscal, todos os recolhimentos feitos pelo contribuinte não podem ser considerados, enquanto não houver a consolidação definitiva do crédito tributário pelo exaurimento da esfera administrativa. RECOLHIMENTOS FEITOS A TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE ALOCAÇÃO DE UM TERCEIRO PARA OUTRO. Considerando que os Terceiros se constituem em pessoas jurídicas distintas, é impossível a alocação de um recolhimento feito a um Terceiro à quitação de débito relativo a outro Terceiro.

Em suas razões recursais, a contribuinte argui que em abril de 2020 procedeu o recolhimento voluntário “dos débitos previdenciários com acréscimo de juros, mas sem multa, considerando que o recolhimento extemporâneo estava sendo realizado antes (i) de qualquer medida ou procedimento fiscalizatório relativa à infração e (ii) da retificação das obrigações acessórias (art. 138 do CTN)”. Informa, ainda, que juntou as guias de pagamento das contribuições.

Reconhece que há uma controvérsia sobre a espontaneidade da denúncia, tendo em vista a suposta alteração do objeto do mandado de procedimento fiscal, tema que não é objeto de recurso pois levado à apreciação do judiciário através do Mandado de Segurança n.

5008933-84.2020.4.03.6100. Assim, **o recurso não versa sobre a multa aplicada**, mas apenas sobre o reconhecimento dos recolhimentos do principal da Contribuição Previdenciária Patronal.

Registre-se que o processo administrativo foi desmembrado “para a transferir a parte não impugnada do processo nº 15746.720924/2020-31 para o processo nº 13074.724159/2021-34 para seguimento da cobrança.” (fls. 457), permanecendo em discussão na esfera administrativa, em relação à contribuição previdenciária patronal, apenas o montante do principal devido pelo contribuinte.

Quanto às Contribuições para Outras Entidades e Fundos, argui que embora tenha indicado o FPAS 833 ao invés do FPAS 515, ambos ensejam a incidência da alíquota de 5,8% para o cálculo da alíquota das contribuições de terceiros. Informa que:

“A tabela apresentada pela Fiscalização confirma que sequer há diferença nos percentuais de alíquota das instituições, sendo 1% para SENAI ou SENAC e 1,5% para Sesi ou Sesc. Assim, além das instituições em comum aos códigos FPAS 833 e 515, de rigor sejam considerados os 2,5% para Sesc e SENAC:”

Assim, no seu entendimento, caberia à fiscalização ter feito ter feito a correta alocação dos pagamentos, na medida em que o código FPAS 833 destina parte da contribuição ao Sesi e ao SENAI, enquanto o código FPAS 515 destina parte da contribuição ao Sesc e SENAC.

Conclui o recurso voluntário pedindo “*o provimento do Recurso Voluntário para que sejam reconhecidos os pagamentos dos débitos relativos ao período de janeiro de 2016 a junho de 2018 de (i) contribuição previdenciária patronal (art. 22, inciso I da Lei nº 8.212/91), montante principal e juros de mora; e (ii) contribuição para outras entidades e fundos (Sesc e SENAC), com o cancelamento integral do AIIM.*”

Subsidiariamente, requer: “*a conversão do julgamento em diligência para que a DRF competente (i) confirme os pagamentos ora suscitados e comprovados nesses autos; e (ii) confirme o direcionamento do recolhido ao “Sesc” e “SENAC”, assim como fez para “salário educação”, “INCRA” e SEBRAE” (art. 109, da IN 971/2009).*”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos do Decreto 70.235/72, razão pela qual deve ser conhecido.

Não foram arguidas preliminares.

No mérito, são duas questões a serem enfrentadas: (i) o efeito do pagamento durante a fiscalização em relação ao montante principal e acréscimos legais, excluída a questão da

denúncia espontânea, questionada judicialmente; e (ii) as consequências do pagamento de contribuições de terceiros com o código equivocado, que gera o repasse dos valores arrecadados para as entidades erradas.

Registre-se, para efeitos de delimitação da lide, que o recurso voluntário não versa sobre a multa, que foi objeto de desmembramento e é cobrada em outro processo administrativo (fl. 457).

Sobre o primeiro ponto, é incontroverso que o pagamento foi realizado e que a fiscalização estava em curso.

A primeira controvérsia surge pois o contribuinte defende que o pagamento das contribuições previdenciárias sobre as folhas de salário teria sido realizado de forma regular, com base no Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 320/322), já que, no seu entendimento, o objeto do procedimento fiscal seria apenas as contribuições de terceiros. Já a fiscalização e a decisão recorrida registram que o objeto da fiscalização também incluía as contribuições da empresa/empregador, com fundamento no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal colacionado na decisão recorrida.

No meu entendimento, este debate em nada aproveita a solução da lide na esfera administrativa, visto que a regularidade ou não de eventual denúncia espontânea interferirá apenas na incidência da multa. O que importa analisar é se o pagamento deve ser considerado para que o lançamento não persista em relação ao principal. A decisão recorrida assim justificou a manutenção do lançamento:

Uma vez iniciado o procedimento fiscal, com a perda da espontaneidade, e aqui se remete à discussão abrangida pela ação judicial, os sistemas da Receita Federal, e também os previdenciários, impedem que se considere recolhimentos levados a efeito após o início da fiscalização. Há muito tempo já se tem esta premissa, impedindo a consideração de recolhimentos feitos após o início do procedimento de fiscalização. Contudo, há que se deixar claro que os recolhimentos assim realizados NÃO FICAM ESQUECIDOS! Ao contrário, quando preclusa a via administrativa, seja pelo seu exaurimento natural de instâncias, seja pela iniciativa do contribuinte em não recorrer, e, por este motivo, consolidado o lançamento, a Procuradoria da Fazenda Nacional, inexoravelmente, apura os recolhimentos então existentes e os abate do valor lançamento, promovendo a inscrição tão-somente da diferença, que, no caso dos autos, se resumirá à multa de ofício, como afirma o contribuinte. Assim, os recolhimentos feitos após iniciado o procedimento fiscal não se tornam inúteis, mas somente podem ser considerados e abatidos em um momento posterior, quando já consolidado o crédito tributário lançado. Portanto, os recolhimentos feitos pelo contribuinte em 24/04/2020 serão oportunamente considerados e abatidos do lançamento, mas não podem sê-lo neste momento.

Pois bem.

Como consta no relatório, o processo administrativo foi desmembrado “para a transferir a parte não impugnada do processo nº 15746.720924/2020-31 para o processo nº 13074.724159/2021-34 para seguimento da cobrança.” (fls. 457), permanecendo em discussão na esfera administrativa, em relação à contribuição previdenciária patronal, apenas o montante do principal devido pelo contribuinte. É exatamente este montante que é confessadamente devido pelo contribuinte e foi recolhido após o início do procedimento fiscal e antes da lavratura do auto de infração.

Como visto, o pagamento do tributo e a retificação das obrigações acessórias se deu após o início da fiscalização.

Quanto às obrigações acessórias, por incidência da Súmula n. 33 do CARF, não se pode aproveitar os efeitos da sua entrega após o início da fiscalização.

Em relação ao lançamento do tributo principal, entendo que é correto o lançamento se ao início da fiscalização não houve a declaração correta e o recolhimento, até porque não havendo denúncia espontânea, a multa de infração é devida e, para que seja aplicada, deve haver o tributo correlato sobre a qual a multa vai incidir.

Entendo também que, embora o lançamento seja correto, a administração tributária deve aproveitar o pagamento realizado, ainda que extemporâneo, para o cálculo do *quantum* devido a título de principal e acréscimos legais pelo contribuinte.

Neste sentido decidiu a 1ª TO da 3ª Câmara da 3ª Seção no Acórdão 3301-010.166:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 18/06/2002, 25/09/2002, 26/12/2002 PROCEDIMENTO FISCAL. INÍCIO. ESPONTANEIDADE. PERDA. O início do procedimento administrativo fiscal excluiu a espontaneidade dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte depois de ter sido intimado formalmente desse procedimento. PROCEDIMENTO FISCAL. INÍCIO. RECOLHIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. Os recolhimentos efetuados depois de iniciado o procedimento administrativo fiscal não configura denúncia espontânea nem impede a constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício; **contudo, os recolhimentos efetuados devem ser considerados para fins de extinção dos débitos lançados e exigidos.**

Sobre o argumento da decisão recorrida de que caberia à Procuradoria da Fazenda Nacional apurar os recolhimentos e deduzir da dívida ao realizar a inscrição em dívida, embora tenha o mesmo efeito prático da baixa do débito, como pretendido pelo contribuinte, me parece inadequada a solução de envio para outro órgão da administração de uma dívida já extinta pelo pagamento. Afinal, se o débito fosse pago após a lavratura do auto de infração, a dívida seria baixada pela Receita Federal do Brasil regularmente.

Nesta linha, entendo que se deve dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte para que seja aproveitado o valor efetivamente recolhido durante a

fiscalização pelo contribuinte, se disponível – isto é, se não foi objeto de aproveitamento de outra forma - para efeitos de cálculo do valor devido.

Em relação ao segundo ponto suscitado pelo contribuinte, sobre as contribuições de terceiros, entendo que não lhe assiste razão.

No caso, o contribuinte utilizou o código errado de FPAS (833 ao invés de 515) e acabou por recolher para o SENAI (1%) e Sesi (1,5%) as contribuições que deveriam ser dirigidas para o SESC (1,5%) e o SENAC (1%).

Embora o montante devido seja o mesmo, cada valor é devido para uma entidade distinta, de modo que não se pode intercambiar o pagamento entre as entidades.

Esta Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção já teve oportunidade de julgar tema semelhante no processo n. 23034.022645/2002-81, em cujo voto vencedor do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro se concluiu:

Logo, não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de pagamento a credor diverso pela informação ao representante legal (Receita Federal) de que o pagamento se destinava a outros representados (rateado entre os terceiros do código 114) e não ao FNDE.

Se recolheu como se tivesse convênio, código 114 ao invés de 115, recolheu para credores diversos e não para o FNDE. Essa é a verdade dos fatos, a verdade material.

Não há pagamento antecipado e não há nem efetivamente pagamento, pois pagou para pessoa diversa do credor, ainda que todos sejam representados pela mesma pessoa INSS/Secretaria da Receita Previdenciária/Receita Federal.

Não se trata de se exigir formalidade, mas de se constatar recolhimento a pessoa jurídica diversa. Não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas da própria obrigação principal ter sua prestação direcionada para pessoa jurídica diversa do credor.

O erro é substancial e não há que se falar em verdade material no sentido de se ter efetivamente pago ao FNDE, pois, em verdade, como bem pontuado pela decisão recorrida, não houve quitação.

Para se configurar a quitação, o devedor tem de informar ao representante legal a qual representado paga, a quem recolhe o tributo. Ao especificar em GFIP o código 114, pagou para pessoas jurídicas diversas do credor e o verdadeiro credor (o FNDE) legitimamente efetuou o lançamento de ofício.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9202-011.757, de 10 de abril de 2025, tendo constado da ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/1995 a 31/05/2000 (...) TERCEIROS ENTIDADES E FUNDOS. FUNDO

NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO (FNDE). GESTOR. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. RECOLHIMENTO. GUIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (GPS). DESTINAÇÃO. DECLARAÇÃO. CÓDIGO ESPECÍFICO. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E DE INFORMAÇÃO À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). Cabe ao contribuinte recolher as contribuições devidas a terceiros, entidades e fundos, bem como dar-lhes a correta destinação, mediante declaração em GFIP na codificação dos respectivos favorecidos. Logo, mantém-se a autuação quando a respectiva contribuição devida a terceiros deixou de ser assim declarada, ainda que recolhida por meio de GPS.

Registre-se que a retificação das obrigações acessórias realizadas pelo contribuinte após o início da fiscalização também não pode ser considerada, pelo óbice da Súmula CARF n. 33:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, é importante consignar que o pedido subsidiário de conversão do julgamento em diligência para que se *“confirme o direcionamento do recolhido ao “SESC” e “SENAC”, assim como fez para “salário educação”, “INCRA” e SEBRAE” (art. 109, da IN 971/2009)* deve ser indeferido, pois é desnecessário para o desfecho da lide, já que os documentos acostados aos autos e as próprias alegações da recorrente tornam incontroverso o pagamento com o código equivocado.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso e no mérito dar-lhe PROVIMENTO PARCIAL para que seja aproveitado o valor efetivamente recolhido pelo contribuinte no curso da fiscalização, se disponível.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Apenas destaco que o aproveitamento a ser determinado pelo Acórdão, no caso de vingar o voto do Conselheiro Relator, não significa cancelamento/desconstituição do Auto de Infração em relação à obrigação principal e acréscimos, mas que o recolhimento das contribuições previdenciárias nas competências objeto de lançamento empreendido após o início do

procedimento fiscal, seja, se disponível, utilizado para a amortização/quitação do respectivo crédito tributário lançado de ofício. Nesses termos, acompanho o voto do Conselheiro Relator.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro