



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.720092/2016-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.211 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 20 de maio de 2020
Recorrente SINAL VERDE COMUNICACAO LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2010

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme a Súmula CARF nº 49, a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste qualquer previsão legal que determine a intimação do contribuinte para lhe informar que deixou de cumprir obrigação acessória e que o haverá lançamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXIGÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANDO HOVER ELEMENTOS SUFICIENTES À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Aplicação da súmula CARF 46, vinculante: “O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.” Assim, a falta de intimação não viola o direito de defesa, o qual se exerce no âmbito do processo administrativo fiscal, após a ciência do auto de infração (art. 15 do Decreto nº 70.235/72).

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, E RAZOABILIDADE.

A análise da proporcionalidade e razoabilidade implica analisar se a aplicação da lei desbordou dos limites internos da própria norma jurídica.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. PRINCÍPIOS QUE REGEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PROIBIÇÃO DE CONFISCO.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais por força da Súmula nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de violação a princípio constitucional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Luís Ulrich Pinto, Fabiana Okchstein Kelbert, Honório Albuquerque de Brito e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se na origem de lançamento efetuado pela Receita Federal do Brasil, por meio do qual foi constituído crédito tributário de multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

O enquadramento legal foi o art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

Conforme se extrai do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, em síntese, falta de intimação prévia e a ocorrência de denúncia espontânea.

A turma julgadora da primeira instância administrativa concluiu pela total improcedência da impugnação e consequente manutenção do crédito tributário lançado.

No recurso voluntário, o contribuinte defende que teria ocorrido denúncia espontânea, falta de intimação prévia, violação a princípios constitucionais e os contidos no art. 2º da Lei n.º 9.784/99, como proporcionalidade e razoabilidade, e violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco. Requer o cancelamento do débito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de modo que o conheço, **à exceção da alegação de violação a princípios constitucionais**, notadamente aos princípios que regem a administração pública e da vedação ao confisco.

Considerando que a atividade do Fisco é vinculada e que por força do princípio da legalidade está obrigado a aplicar a lei sem avaliar a validade jurídica de seu conteúdo, a análise da aplicação da multa ora combatida levaria necessariamente à avaliação da constitucionalidade da lei que a previu, o que não é possível nesta instância administrativa, por força do enunciado da Súmula CARF n.º 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, conheço dos demais pontos e passo a analisar o seu mérito.

MÉRITO

1. Da alegação de denúncia espontânea

Alega a recorrente, ademais, que poderia se beneficiar da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 472 da Instrução Normativa RFB N.º 971, de 13 de novembro de 2009 e no art. 138 do CTN.

Ao contrário do que pretende a recorrente, que nesse ponto fez uma leitura incompleta da legislação vigente, o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 472 da Instrução Normativa RFB N.º 971/2009 não alcança as multas por atraso na entrega da GFIP, conforme expressamente previsto no § 2º do mesmo art. 472:

Art. 472. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

§ 2º Não se aplica às multas a que se refere o art. 476 os benefícios decorrentes da denúncia espontânea. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1867, de 25 de janeiro de 2019) [Grifo nosso]

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, fica sujeito à multa variável, conforme a gravidade da infração, aplicada da seguinte forma, observado o disposto no art. 476-A: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

Melhor sorte não lhe assiste ao invocar a aplicação do art. 138 do CTN, pois este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou súmula dispondo sobre a inaplicabilidade deste dispositivo legal às declarações entregues com atraso:

Súmula CARF n.º 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Desse modo, o recurso não merece prosperar quanto ao ponto.

2. Da alegada falta de intimação prévia ao lançamento

No que diz respeito à alegação da recorrente de que deveria ter sido intimada antes do lançamento, cabem as seguintes considerações.

A primeira diz respeito à inexistência de lei que obrigue o fisco a intimar contribuinte que está em atraso com suas obrigações. Especificamente em relação à entrega da GFIP, eventual intimação para prestar esclarecimento em caso de declaração incompleta não afasta a aplicação da multa.

O art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991 determina a necessidade da intimação apenas nos casos de não apresentação da declaração e de apresentação com erros ou incorreções.

No caso concreto, em que houve atraso na entrega da GFIP, a infração é fato que pode ser facilmente verificável pelo auditor fiscal, a partir dos sistemas internos da Receita Federal, ficando a seu critério a avaliação da necessidade ou não de informação adicional a ser prestada pelo contribuinte.

Importante ressaltar, ainda, **que em qualquer caso haverá a aplicação da multa,** conforme expressa determinação legal:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009). [Grifo nosso]

Diga-se, ademais, que a ação fiscal que antecede o processo administrativo é um procedimento de natureza inquisitória, em que a autoridade fiscal apura a ocorrência dos fatos previstos hipoteticamente na legislação tributária, e, confirmando que todos os elementos necessários para efetuar o lançamento estão presentes, deve lançar, atividade obrigatória e vinculada, por força do que determina o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, se o fiscal conseguiu identificar a ocorrência do fato que enseja a aplicação de multa legalmente prevista, deve constituí-la por meio do lançamento, sendo desnecessária a intimação prévia do sujeito passivo.

Por fim, obrigatória a aplicação da Súmula n.º 46 deste CARF:

Súmula CARF n.º 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Aqui inexistente, portanto, qualquer violação ao art. 142 do CTN, uma vez que a multa aplicada está expressamente prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991 para qualquer caso em que a declaração não seja entregue no prazo, o que se verificou no caso concreto.

3. Da alegada violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e demais princípios do art. 2º da Lei n.º 9.784/99

O recorrente alega, ainda, que teria havido violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, e demais princípios constantes do art. 2º da Lei n.º 9.784/99.

Cabe esclarecer, então, no que consistem esses princípios.

Originária da doutrina germânica¹, a proporcionalidade é definida como um dos “limites dos limites” (Schranken-Schranken). Na obra referencial de Pieroth e Schlink, estes limites são entendidos como restrições que valem para o legislador e para a Administração Pública nos casos de restrição de direitos fundamentais.² Assim, os autores mencionados citam, dentre outros, o princípio da proporcionalidade, como sinônimo de proibição do excesso.³ De acordo com os autores mencionados, a proporcionalidade exige que o fim perseguido pelo Estado possa ser perseguido como tal, que o meio empregado pelo Estado possa ser assim empregado, que o emprego deste meio seja adequado para atingir o fim pretendido e que o emprego deste meio seja necessário (exigível) para atingir o fim pretendido.⁴

¹ Ver HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Sergio Fabris Editor: Porto Alegre, 1998. p. 256. “A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.”

² PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 64-65. “Der Begriff der Schranken-Schranken bezeichnet die Beschränkungen, die für den Gesetzgeber gelten, wenn er dem Grundrechtsgebrauch Schranken zieht. [...] Unter den Begriff Schranken-Schranken werden alle diese Beschränkungen jedoch üblicherweise nicht gefasst. Als Schranken-Schranken werden nur die folgenden erörtert: der Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Übermassverbot), [...]”

³ No mesmo sentido, SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 397. Contra: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. O autor afirma que “o postulado da proporcionalidade não se confunde com o da proibição de excesso: esse último veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido, enquanto a proporcionalidade exige uma relação proporcional de um meio relativamente a um fim.” p. 165. Grifo do autor.

⁴ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 65. “Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt im einzelnen zunächst, dass: - der vom Staat verfolgte Zweck als solcher verfolgt werden darf, - das vom Staat eingesetzte Mittel als solches eingesetzt werden darf, - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks geeignet ist und - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks notwendig (erforderlich) ist.”

Assim, a proporcionalidade deve atender a três requisitos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme ensina Humberto Ávila.⁵

A adequação pressupõe que o meio utilizado pelo legislador ou pela Administração Pública seja indicado para promover o resultado pretendido, ou seja, se por meio dele se consiga atingir o resultado pretendido.

A necessidade, por sua vez, significa que o meio empregado seja o menos gravoso para promover o fim colimado, de modo que não exista outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado.

Já a proporcionalidade em sentido estrito exige que as vantagens decorrentes da promoção do fim sejam maiores que a restrição de outro direito fundamental.⁶

O referido autor adverte também, que como postulado estruturador da aplicação de princípios que se superpõem em uma relação de causalidade entre meio e fim, não pode ser aplicada sem limitações; sua aplicação está sujeita aos requisitos antes enunciados.⁷

Aplicando os requisitos mencionado ao caso concreto, em que se discute penalidade por atraso na entrega de obrigação acessória, entendo que não houve violação dos princípios aludidos, a teor do que se expõe:

- a) Adequação: em um Estado de Direito, a lei é o meio mais indicado para se buscar o resultado pretendido, qual seja, o cumprimento pontual de obrigações acessórias;
- b) Necessidade: a previsão legal de penalidade é o meio menos gravoso para o Estado atingir sua finalidade de que os contribuintes cumpram pontualmente com suas obrigações. Ademais, não existe outro meio menos gravoso que possa ser empregado para atingir essa finalidade.
- c) Razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito: as vantagens desse meio superam as suas desvantagens, e não se observa qualquer restrição a direito fundamental na sua aplicação.

Vale destacar, por fim, que a própria Lei nº 8.212/91 estipulou os parâmetros mínimos e máximos na aplicação da penalidade ora combatida, como se observa:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162.

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Defende o recorrente, ainda, que teria havido violação dos princípios da finalidade e moralidade, sem indicar de que forma isso teria ocorrido.

Com efeito, na descrição dos fatos consta expressamente que a multa decorre de atraso na entrega da GFIP, obrigação acessória prevista em lei que estabelece prazos para o seu cumprimento. O descumprimento dessa obrigação, igualmente regulado por lei em sentido estrito, prevê a aplicação de multa, conforme se observa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, corretamente indicado no lançamento:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [Grifo nosso]

Como se vê, a descrição dos fatos hipotéticos no dispositivo legal indicado corresponde exatamente à conduta praticada pelo recorrente: o contribuinte, ora recorrente, deixou de apresentar a GFIP (declaração prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91) no prazo

assinalado pela lei.⁸ Esse é o antecedente da hipótese normativa. No consequente, consta a aplicação da multa, porque foi constatada a realização da hipótese normativa que a previa.

Desse modo, a aplicação da multa é uma decorrência lógica e obrigatória, por força do princípio da legalidade.

Reitera-se que a legalidade assume duas vertentes: obriga a Administração Pública a aplicar a lei quando ocorridos os fatos hipoteticamente descritos, e só permite que a Administração Pública atue quando houver lei que prescreva a sua atuação.

No caso concreto foi constatada a conduta que enseja a aplicação de multa como consequência de um comportamento legalmente previsto como hipótese de aplicação da penalidade: o recorrente deixou de apresentar a GFIP no prazo assinalado pela lei, o que teve por consequência a aplicação da multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Assim, a multa DEVE ser aplicada, em consonância com a legalidade.

Reitera-se que a multa ora combatida ingressou no ordenamento jurídico por meio da inclusão do art. 32-A na Lei 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, publicada no Diário Oficial da União em 28 de maio de 2009.

Isso significa que desde 28 de maio de 2009 todos os contribuintes tiveram a possibilidade de conhecer o texto da lei que introduziu a multa por atraso na entrega da GFIP.

Ademais, no direito brasileiro não se admite a alegação de desconhecimento da lei para descumpri-la. Assim dispõe o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB):

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Cumpra às empresas buscarem informações sobre a legislação vigente no que concerne às suas atividades empresariais.

⁸ Art. 32. A empresa é também obrigada a:
(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Válidas e legais, portanto, as multas aplicadas em relação às declarações entregues com atraso no ano de 2010, ainda que o crédito tenha sido constituído em momento posterior, respeitado o art. 173, I do CTN.

Desse modo, entendo que não houve qualquer violação aos princípios mencionados pelo recorrente, de modo que desacolho seus argumentos.

4. Da alegação de violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco

Quanto à alegação do recorrente de que teria havido violação ao princípio da vedação ao confisco, impende reiterar que a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é vedado analisar alegações de inconstitucionalidade, como se observa da Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Desse modo, conforme já mencionado, não conheço do recurso no ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário, e no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert