



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.724572/2017-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.130 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de agosto de 2020
Recorrente PACHECHO E MARINHO ADVOGADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF N. 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF N. 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.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ENTREGA DA GFIP. FORMA. PRAZO. CONDIÇÕES. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP.

As empresas também são obrigadas a 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.

As GFIP's devem ser transmitidas até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social, sendo que nas hipóteses em que as referidas declarações são transmitidas com atraso, as empresas sujeitar-se-ão à aplicação das multas previstas na legislação de regência.

INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 49.

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. CÁLCULO DA MULTA REALIZADO EM CONSONÂNCIA COM O ARTIGO 32-A DA LEI N. 8.212/91.

A aplicação da multa em decorrência do atraso na entrega de GFIP's deve ser realizada a partir de uma interpretação conjunta do artigo 32-A, inciso II e do seu parágrafo 3º, sendo que a norma ali constante é clara no sentido de que, quando as GFIP's indicam que houve a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, o montante mínimo da multa a ser aplicada será de R\$ 500,00 para cada mês-calendário ou fração.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

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.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV e parágrafo 9º da Lei n. 8.212/91, porquanto a empresa autuada teria apresentado as GFIP's das competências de 03.2012, 04.2012, 05.2012, 06.2012, 11.2012 e 12.2012 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada

a multa prescrita no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 3.000,00 (fls. 21).

A empresa foi devidamente notificada da autuação e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/10, alegando, em síntese, (i) a nulidade do auto de infração, (ii) que o atraso na entrega das GFIP's não causou qualquer prejuízo ao erário público, (iii) que não ocorreu a intimação prévia da empresa para que pudesse prestar esclarecimentos nos termos do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, (iv) que as multas deveriam ser excluídas em decorrência da configuração do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, (v) que o valor da multa aplicada é ilegal e inconstitucional e, por fim, (vi) que houve violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Com base em tais alegações, a empresa requereu que a impugnação fosse acolhida e que a nulidade do auto de infração fosse declarada e, subsidiariamente, que a multa fosse aplicada no montante de 2% sobre o valor do tributo devido, nos termos do artigo 32-A, inciso II da Lei n. 8.212/91.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 25/31, a 3ª Turma da DRJ Ribeirão Preto - SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“A impugnante aduziu genericamente a nulidade do lançamento a qual deve ser afastada, uma vez que o auto de infração foi lavrado seguindo as determinações do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 9º e 10, contendo a infração cometida (atraso na entrega da GFIP), a data limite e a data efetiva de entrega, além do correto enquadramento legal. Para infirmar essa constatação, caberia a ela comprovar eventual entrega no prazo.

Quanto à alegação de falta de intimação prévia ao lançamento, no caso em tela, não houve necessidade dessa intimação, pois a autoridade autuante dispunha dos elementos necessários à constituição do crédito tributário devido. A prova da infração é a informação do prazo final para entrega da declaração e da data efetiva dessa entrega, a qual constou do lançamento.

[...]

As disposições insertas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não contrariam o entendimento manifestado acima. Em nenhum momento há imposição de prévia intimação ao lançamento tributário. Apenas nos casos em que a intimação é necessária, qual sejam a não apresentação da declaração e a apresentação com erros ou incorreções é que a intimação deve ser realizada.

Portanto, a intimação que anteceda a constituição do crédito tributário somente será realizada se necessária, visando suprir o lançamento daqueles elementos previstos em lei e sem os quais ele poderia resultar ineficaz.

No tocante à alegação de ofensa a princípios constitucionais da sanção pecuniária, afastar multa prevista expressamente em diploma legal sob tal fundamento implicaria declarar a inconstitucionalidade de lei. Ademais os princípios de vedação ao confisco, da proporcionalidade, da publicidade e da razoabilidade, previstos na Constituição Federal (CF), são dirigidos ao legislador de forma a orientar a feitura da lei. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.

Sobre a denúncia espontânea, considerando a vinculação do julgador administrativo prevista no art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 2011, e a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 7 – Cosit, de 26 de março de 2014, publicada no sítio da Receita Federal em 28/03/2014, que vincula essa autoridade julgadora (...).

[...]

Conforme se depreende da leitura da referida SCI, o art. 476 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, trata da aplicação das multas por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991 – relacionadas à GFIP – e, em seu inciso II, letra ‘b’, especificamente da multa aplicável no caso de “falta de entrega da declaração [GFIP] ou entrega após o prazo”. O §5º do referido art. 476 dispõe inclusive sobre os termos inicial e final para efeitos da aplicação da multa por não entrega da GFIP ou entrega após o prazo, definindo 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”. Portanto em caso de entrega em atraso da GFIP, o termo final para cálculo da multa será a data em que houve efetivamente a entrega da guia.

O art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, apenas esclarece que não é aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no caso de regularização da situação antes de qualquer ação fiscal, isso porque, salvo quando houver disciplina específica que disponha o contrário, eventual multa carecerá de amparo legal, já que, regra geral, as infrações por descumprimento de obrigação acessória são caracterizadas pela falta de entrega da obrigação e não pela entrega em atraso.

Assim há uma norma específica que regula a multa por atraso na entrega (art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 476 da IN RFB nº 971, de 2009), enquanto o art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, é geral, aplicável às outras infrações que sejam sanadas espontaneamente pelo contribuinte e para as quais não haja disciplina específica que preveja a aplicação de multa por atraso no cumprimento da obrigação acessória.

[...]

Esclareça-se que o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) a respeito da matéria é o mesmo, já tendo sido, inclusive, objeto de Súmula, que transcrevo:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão da multa com base na denúncia espontânea, a qual – multa aplicada – é cabível por conseguinte, independentemente de ter havido ou não os recolhimentos das contribuições devidas.

[...]

Também não procedem as alegações da impugnante quanto ao valor da multa, aduzindo que estaria sujeita à multa de 2%, multiplicada pelo numero de meses em atraso (até o limite de 20%), incidente sobre o valor da base de cálculo, e, assim, o valor total da multa deveria ser de R\$ 243,83 (duzentos e quarenta e três reais e oitenta e três centavos), refutando os valores mínimos previstos na lei. Ora, como dito, tanto a infração e a penalidade aplicadas o foram de acordo com dispositivo legal válido e vigente, não podendo a autoridade administrativa escusar de aplicá-lo sob o risco de responsabilidade funcional, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN. Bem como a autoridade julgadora administrativa de primeira instância, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, conforme expressa disposição da Portaria MF nº 341/2011.”

Na sequência, a empresa autuada foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 19.08.2019 (fls. 36/37) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 48/57, protocolado 09.09.2019, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da decência:

- Que a autoridade julgadora de piso afirmou, em primeiro lugar, que o prazo decadencial se inicia apenas no exercício seguinte e, em seguida, aduziu que desde a data do vencimento das GFIP's já possuía todos os elementos necessários relativos ao lançamento, sendo que se o termo inicial para o cálculo da multa é o primeiro dia seguinte ao término do prazo fixado para a entrega das declarações, não há razão para impor que o termo inicial do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício fiscal seguinte; e

- Que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN diz respeito ao lançamento atinente ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, às hipóteses em que o contribuinte deixa de recolher o tributo devido aos cofres públicos, sendo que no caso em tela a penalidade aplicada tem por objeto descumprimento de obrigação acessória que, aliás, apenas materializou-se no vencimento do prazo para a entrega das GFIP's.

(ii) Da ausência de notificação prévia:

- Que nos termos do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, a penalidade pecuniária apenas será aplicada se o contribuinte for previamente notificado à lavratura do Auto de Infração, sendo que a Lei é clara ao dispor que 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; e

- Que o atraso na entrega das GFIP's não trouxe qualquer prejuízo ao erário, todavia, ainda assim, a empresa acabou sofrendo a imposição da penalidade pecuniária que, aliás, é de todo descabida e, também, exacerbada tendo em vista a insignificância da infração cometida e a inexistência de inadimplemento de tributos por ela devidos.

(iii) Da denúncia espontânea:

- Que o artigo 138 do Código Tributário Nacional determina a exclusão da responsabilidade do agente quando há a denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora;

- Que, ao tratar das infrações tributárias, o CTN dispensa tratamento mais benéfico ao contribuinte que, muito embora inadimplente, arrependido, promove a quitação de todo o tributo devido acrescidos dos juros antes de qualquer notificação, o tratamento dispensado à recorrente deveria ser apenas mais benéfico, uma vez que apenas diz respeito ao atraso na entrega das GFIP's em que não houve prejuízo ao erário público; e
- Que as normas infralegais não podem afastar a incidência do artigo 138 do CTN, já que tal dispositivo tem natureza de lei complementar e, portanto, enquanto tal, não pode ser contrariada por mera Instrução Normativa, bem assim que o referido artigo não faz qualquer distinção entre o descumprimento das obrigações acessórias ou principais.

(iv) Do valor da penalidade aplicada:

- Que, de início, vale lembrar que o Auto de Infração tem por objeto a aplicação de penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, daí por que os princípios que dispõem sobre uma interpretação mais benevolente concedida ao contribuinte devem ser aplicadas ao caso, nos termos dos artigos 106 e 112 do CTN;
- Que ao contrário do que dispõe a autoridade julgadora de piso, os princípios encampados no artigo 37 da Constituição Federal não se dirigem apenas ao legislador, mas, sim, à administração tributária, a qual, aliás, está sujeita aos princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade e proporcionalidade;
- Que a empresa atrasou a entrega das GFIP's por apenas poucos meses e, portanto, estaria sujeita à multa de 2%, multiplicada pelo número de meses em atraso (até o limite de 20%), incidente sobre o valor da base de cálculo, sendo que, no caso, a multa deveria ter sido aplicada no montante total de R\$ 248,83, de modo que o valor cobrado pela Fazenda Pública ultrapassa em muito o montante calculado pela empresa;
- Que é sabido que a aplicação de uma penalidade pecuniária deve guardar proporcionalidade e razoabilidade com a magnitude da infração cometida e com a capacidade econômica do contribuinte e, ainda, de acordo com a lesividade causada aos cofres públicos, mesmo nos casos de descumprimento de obrigações acessórias, sendo que nenhum desses pontos justificam o valor da penalidade lançada; e
- Que não há como justificar o abandono da regra estabelecida no inciso II do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 para, ao final, aplicar as disposições do § 3º, que, sem qualquer motivo ou razão, agrava em muito a situação da empresa, sendo que a interpretação realizada pela autoridade fiscal não encontra guarida no artigo 112 do CTN, que determina que no campo das penalidades a interpretação deve ser realizada de forma mais benigna ao contribuinte.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que o presente recurso seja provido e que a nulidade do auto de infração seja declarada, uma vez que apresentou as

GFIP's antes do início de qualquer procedimento fiscal, e, subsidiariamente, que a multa seja aplicada no montante de 2% sobre o valor do tributo devido, nos termos do artigo 32-A, inciso II da Lei n. 8.212/91, afastando-se, assim, a aplicação da penalidade mínima estabelecida no artigo 32-A, § 3º da Lei n. 8.212/91.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. A propósito, antes de adentrar na análise das alegações propriamente formuladas, impende destacar que alegação de decadência não havia sido suscitada em sede de impugnação. Todavia, é bem verdade que a decadência é considerada como matéria de ordem pública e tanto pode ser suscitada em qualquer tempo e grau de jurisdição quanto pode ser conhecida e examinada inclusive de ofício por parte do julgador, não se operando aí os efeitos do instituto jurídico da preclusão processual.

Passemos, então, ao exame das alegações propriamente formuladas.

1. Da alegação preliminar de decadência e da aplicação da Súmula CAREF n. 148

De início, note-se que o crédito tributário aqui discutido decorre da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. A empresa recorrente deveria ter apresentado GFIPs na forma, prazo e condições tais quais previstos na legislação tributária, conforme bem preceitua o artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91, sendo que, ao deixar de fazê-lo, acabou descumprindo a obrigação acessória a que estava submetido. E, aí, o próprio artigo 32-A da referida Lei dispõe que nas hipóteses em que o contribuinte apresenta a GFIPs fora do prazo legal sujeitar-se-á às multas ali previstas.

A regra decadencial aplicável em casos tais é aquela prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para lançamento de obrigação tributária decorrente do descumprimento de obrigação acessória tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

(Processo n. 10.680.725178/2010-99. Acórdão n. 2201-003.798. Conselheiro(a) Relator(a) Dione Jesabel Wasilewski. Publicado em 30.08.2007).

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

[...]

2. O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

[...]

(Processo n. 10805.003553/2007-97. Acórdão n. 2402-006.520. Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Publicado em 22.10.2018).”

Corroborando essa linha de raciocínio, colaciono entendimento sumulado no âmbito deste Tribunal:

“Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

Na hipótese dos autos, verifique-se que a autuação tem por objeto as competências de 03.2012, 04.2012, 05.2012, 06.2012, 11.2012 e 12.2012 (fls. 21), de modo a contagem do prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2013 e findar-se-ia apenas em 31.12.2017. Com efeito, considerando que a empresa recorrente foi devidamente notificada da autuação em 22.05.2017 (fls. 40/41), não há que se falar na ocorrência da decadência.

O lançamento aqui discutido foi realizado dentro do prazo de cinco anos a que alude o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, daí por que a preliminar de decadência deve ser rejeitada.

2. Da desnecessidade de intimação prévia do sujeito passivo e da aplicação da Súmula CARF n. 46

É sabido que 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, conforme bem estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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.”

A despeito de o Código prescrever que o lançamento é o procedimento *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*, a doutrina costuma tecer críticas à locução “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, porque, de fato, o lançamento não tende para coisa nenhuma, mas é o próprio resultado da verificação da ocorrência do fato gerador. Sem que tenha previamente sido verificado a realização desse fato, o lançamento será descabido, já que tal ato jurídico administrativo pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias já tenham sido realizadas e que o fato gerador da obrigação tributária já tenha sido identificado nos seus vários aspectos¹.

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

Quer dizer, se a autoridade não dispõe de todas as informações que levam à conclusão da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a qual, no caso em tela, consubstancia-se no descumprimento de obrigação acessória é que haverá, aí, sim, a necessidade de intimação do sujeito passivo para que os elementos necessários à constituição do crédito seja realizada.

O próprio artigo 9º do Decreto n. 70.235/72 dispõe que *os autos de infração deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*². Do contrário, haverá a necessidade de abertura de procedimento fiscal para que os auditores possam coletar dados e informações relacionados ao fato gerador e possam comprovar, portanto, a efetiva subsunção do fato à norma jurídica, conforme dispõem os artigos 7º do Decreto n. 70.235/72 e 196 do Código Tributário Nacional³.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que a redação do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 é bastante clara ao prescrever que aquele que deixar de apresentar a declaração a que se refere o artigo 32, inciso IV da referida Lei no prazo fixado sujeitar-se-á às sanções cabíveis, sendo que a intimação prévia ao lançamento será realizada apenas nas hipóteses em que o contribuinte não tenha apresentado a declaração ou tenha apresentado com incorreções ou omissões. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

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).

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).

² Cf. Decreto n. 70.235/72, Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

³ Cf. Lei n. 5.172/66, Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

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).”

A intimação que antecede a lavratura do Auto de Infração apenas deve ser realizada nas hipóteses em que a autoridade autuante não dispõe de elementos suficientes à comprovação da infração tributária ou, ainda, nas hipóteses em que o contribuinte não tenha apresentado a declaração ou tenha apresentado com incorreções ou omissões, de acordo com o que prescreve artigo 32-A da Lei n. 8.212/91. No caso em tela, percebe-se que a infração restou comprovada a partir da efetiva entrega fora do prazo das GFIPs.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona quanto a desnecessidade de intimação prévia do sujeito passivo nos casos em que a autoridade dispõe de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Esse o teor da Súmula CARF n. 46, cuja redação transcrevo abaixo:

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

Por fim, a apresentação das GFIP's fora do prazo legal estabelecido para tanto não enseja a intimação prévia do sujeito passivo. Apenas nas hipóteses em que a autoridade autuante não dispõe de elementos suficientes relativos à comprovação da efetiva subsunção do fato infracional à norma jurídica é que a referida intimação se faz necessária, não sendo essa, portanto, a hipótese dos autos.

3. Das obrigações acessórias como obrigações autônomas e da obrigatoriedade de apresentação de GFIP's

A palavra *obrigação* deriva do latim *obligatio*, do verbo *obligare* (atar, ligar, vincular), que exprime, literalmente, a ação de se mostrar atado, ligado ou vinculado a alguma coisa. Em sentido amplo, a palavra obrigação é empregada em Direito para designar o vínculo jurídico que liga dois sujeitos de direitos e obrigações.

Como ocorre no direito das obrigações em geral, as obrigações tributárias consistem em um vínculo que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há, pois, em toda obrigação um direito de crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo, sendo que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é óbvio, o que deve fazer ou deixar de fazer⁴.

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária é principal ou acessória e que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da fiscalização tributária. Confirma-se:

“Lei n. 5.172/66

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Pelo que se pode observar, quando o Código fala em obrigação principal está se referindo à obrigação de pagar o tributo, à obrigação tributária de dar, a qual, aliás, revela-se como obrigação de caráter patrimonial ou pecuniário. Ao lado da obrigação de *dar* ou de pagar o tributo, o Código elenca as obrigações acessórias. As obrigações acessórias têm como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos.

A propósito, note-se que a natureza acessória não deve ser compreendida no sentido de ligação a determinada obrigação outra da qual dependa. Por isso mesmo que a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação principal de pagar tributo à qual se liga ou parece ligar-se imediatamente é inexistente em face de imunidade, não incidência ou de isenção tributária. O caráter da *accessoriedade* há de ser entendido, portanto, no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. *Accessoriedade* no sentido de se tratar de uma obrigação que é instrumento da outra, quer dizer, que apenas existe para instrumentalizá-la⁵. É nesse sentido que dispõe Luciano Amaro⁶:

“A *accessoriedade* da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias *accessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc.”

Celso Ribeiro Bastos⁷ também tem se manifestado de igual modo:

“A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do pagamento do tributo. Sem a obrigação acessória, o Poder Público

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 289-290.

⁶ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ED. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

não teria meios de exigir o tributo. São tidas por obrigações acessórias, também denominadas formais ou instrumentais: a emissão de notas, escrituração de livros etc.”

De fato, a obrigação acessória de “X” não supõe que “X” (ou “Y”) possua, necessariamente, alguma obrigação principal, bastando, para tanto, que haja a *probabilidade* de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”. Mas não se dispensa essa probabilidade, já que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”. E muito embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais, não obstante se alinhem, em grande número de situações, com uma obrigação principal efetiva⁸.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata. É por isso mesmo que ainda que o contribuinte cumpra com as suas respectivas obrigações principais de pagar tributos não estará livre ou desobrigado de cumprir com as obrigações acessórias de, por exemplo, emitir documentos fiscais, escriturar livros ou mesmo apresentar GFIPs na forma, prazo e condições tais quais previstos na legislação de regência.

No campo das obrigações tributárias acessórias, existe aquela em que a empresa é obrigada a declarar na forma, prazo e condições os 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. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

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.”

Com efeito, se a empresa não apresenta a GFIP ou não o faz no prazo estabelecido na legislação de regência ou, ainda, de acordo com as condições pré-estabelecidas, decerto que estará por descumprir a obrigação acessória constante no artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91 e, portanto, sujeitar-se-á à aplicação das penalidades tributárias cabíveis. É aí que entra a aplicação da multa constante do artigo 32-A da referida Lei n. 8.212/91, o qual prescreve que aquele que deixar de apresentar a GFIP na forma, prazo e condições pré-fixadas sujeitar-se-á à aplicação de multas, conforme se pode observar da norma transcrita abaixo:

“Lei n. 8.212/91

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).

⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

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).”

Consoante dispõe o item 3 – Quem deve recolher e informar – do Capítulo I – Orientações Gerais – do *Manual GFIP/SEFIP 8.4.*, as pessoas físicas e jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS devem apresentar declarações GFIP’s e ainda que não haja recolhimento para o FGTS. É ver-se:

“Manual GFIP/SEFIP 8.4

[...]

2 - QUEM DEVE RECOLHER E INFORMAR

Devem recolher e informar a GFIP/SEFIP as pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036, de 11/05/1990, e legislação posterior, bem como à prestação de informações à Previdência Social, conforme disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e alterações posteriores.

Ainda que não haja recolhimento para o FGTS, é necessária a informação de todos os dados cadastrais e financeiros para a Previdência Social e para o FGTS.

[...]

Caso não haja o recolhimento para o FGTS, o empregador doméstico fica dispensado da entrega da GFIP/SEFIP apenas com informações declaratórias.

A prestação das informações, a transmissão do arquivo NRA.SFP, bem como os recolhimentos para o FGTS são de inteira responsabilidade do empregador/contribuinte.”

A empresa é obrigada a apresentar as GFIP’s mesmo nas hipóteses em que não possua funcionários, de acordo com o que estabelece o item 4 – O que deve ser informado – do Capítulo I – Orientações gerais – do referido *Manual GFIP/SEFIP 8.4.*:

“Manual GFIP/SEFIP 8.4

[...]

4 - O QUE DEVE SER INFORMADO**a)** Dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras.**b)** Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo:

- remunerações dos trabalhadores;
- comercialização da produção;
- receita de espetáculos desportivos/patrocínio;

c) Outras informações:

- movimentação de trabalhador (afastamentos e retornos);
- salário-família; salário-maternidade;
- compensação; retenção sobre nota fiscal/fatura;
- exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos;
- valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso, código 650).

5 – AUSÊNCIA DE FATO GERADOR (SEM MOVIMENTO)

Inexistindo recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social, o empregador/contribuinte deve transmitir pelo Conectividade Social um arquivo SEFIPCR.SFP com indicativo de ausência de fato gerador (sem movimento) (...).

[...]

Devem apresentar GFIP/SEFIP com o indicativo de ausência de fato gerador:

a) as empresas que, mesmo em atividade, não tiverem fatos geradores a declarar à Previdência Social ou FGTS a recolher, nem sofreram retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei 9.711/98);**b)** todas as empresas cujos números de inscrição (CNPJ e CEI) não estejam devidamente encerrados junto à Previdência Social, como por exemplo, firma individual, obras de construção civil, produtor rural ou contribuinte individual com segurados que lhe tenham prestado serviço, caso estejam com suas atividades paralisadas;**c)** as empresas que, em 01/1999, estavam com suas atividades paralisadas ou sem fatos geradores relativos ao FGTS e à Previdência Social.**d)** o MEI quando houver ausência de fato gerador (sem movimento) na competência subsequente àquela para a qual entregou GFIP com fatos geradores.”

Pelo que se pode observar, ainda que não possua empregados e não haja recolhimento para o FGTS, a empresa estará obrigada a entregar as GFIP's contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social. Além do mais, a empresa também está obrigada a transmitir as referidas declarações à Previdência Social mesmo nas hipóteses em que inexistam recolhimento ao FGTS ou inexistam informações à Previdência, sendo que aí a empresa deverá transmitir um arquivo pelo Conectividade Social com indicativo de ausência de fato gerador (sem movimento).

A propósito, o próprio artigo 32, inciso IV da Lei , 8.212/91 dispõe que as GFIP's devem ser apresentadas ou transmitidas dentro de determinado prazo fixado pela legislação de

regência. E, aí, o item 6 – Prazo para entregar e recolher – do Capítulo I – Orientações gerais – do *Manual SEFIP/GFIP 8.4* dispõe que tais declarações devem ser transmitidas até o 7º (sétimo) dia do mês seguinte ao mês de competência. Confira-se:

“Manual GFIP/SEFIP 8.4

[...]

6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;
- c) apenas informações à Previdência Social.

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

NOTA:

1. No caso de recolhimento ao FGTS o arquivo NRA.SFP deve ser transmitido com antecedência mínima de dois dias úteis da data de recolhimento.”

Em senda conclusiva, destaque-se, portanto, que as alegações de que a empresa recorrente não possui quaisquer débitos tributários e de que o descumprimento de obrigação acessória não causou qualquer prejuízo ao Fisco são de todo irrelevantes. A despeito da infração pelo descumprimento de obrigação acessória não ter causado prejuízo ao Fisco, isso não significa que a penalidade tributária não deva ser aplicada, porque a exigência da multa aí independe da capacidade financeira do sujeito passivo ou da existência de danos causados à Fazenda.

O que deve restar claro é que as obrigações acessórias são autônomas e subsistem ainda que a obrigação principal de pagar tributo inexistia ou tenha sido cumprida. Por essas razões, entendo que as alegações da empresa recorrente nesse ponto não devem ser acolhidas.

4. Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e da aplicação da Súmula CARF n. 49

Pois bem. Penso que a questão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto tanto no artigo 138 do Código Tributário Nacional quanto no artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009, em sua redação original, não comporta maiores digressões ou complexidades. A propósito, confira-se o que dispõem os referidos artigos:

“Lei n. 5.172/66

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Instrução Normativa RFB n. 971/2009

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.

Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB.”

De fato, boa parte da doutrina tem afirmado que o instituto em apreço seria de todo aplicável às sanções por descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O entendimento é o de que a expressão “*se for o caso*” constante do artigo 138 do Código Tributário Nacional deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária⁹. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado¹⁰:

“Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubitado que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.

Como não se deve presumir a existência, na lei, de palavras ou expressões inúteis, temos de concluir que a expressão *se for o caso*, no art. 138 do Código Tributário Nacional, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, por *não ser o caso*. E com toda certeza somente não será o caso em se tratando de infrações meramente formais, vale dizer, mero descumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Aliás, há muito que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem rechaçando esse posicionamento sob o entendimento de que o artigo 138 do CTN abrange apenas as obrigações principais, uma vez que as obrigações acessórias são autônomas e, portanto, consubstanciam deveres impostos por lei os quais se coadunam com o interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, bastando que a obrigação acessória não seja cumprida no

⁹ Nesse mesmo sentido, confira-se o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins [MARTINS, Ives Gandra da Silva. Arts. 128 a 138. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 302-303], Leandro Paulsen [PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado] e Luciano Amaro [AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado].

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

prazo previsto em lei para que reste configurada a infração tributária, a qual, aliás, não poderia ser objeto da denúncia espontânea. A título de informação, registre-se que quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.466.966/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, a Corte Superior entendeu que a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF, ainda que o sujeito passivo seja beneficiário de imunidade e isenção.

A jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF também tem se manifestado no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea no âmbito das sanções por descumprimento de obrigações acessórias tal como ocorre nos casos de atraso na entrega das declarações, incluindo-se, aí, as GFIPs. Esse o teor da Súmula Vinculante CARF n. 49, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 49

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**”

Portanto, no âmbito deste Tribunal predomina o entendimento de que a denúncia espontânea prevista nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 não alcança a penalidade decorrente do atraso da entrega da declaração, incluindo-se, aí, as GFIP's.

5. Da aplicação da multa e da interpretação do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que a redação do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 é bastante clara ao prescrever que aquele que deixar de apresentar a declaração a que se refere o artigo 32, inciso IV da referida Lei no prazo fixado sujeitar-se-á às sanções cabíveis. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91

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).

[...]

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).

[...]

§ 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).” (grifei).

Pelo que se pode notar, a entrega de GFIP's fora do prazo fixado na legislação de regência enseja a aplicação de multa correspondente a 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, respeitados aí o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e os valores mínimos de R\$ 200,00 nas hipóteses em que as respectivas declarações informam a ausência de fato gerador (sem movimento) e de R\$ 500,00 em relação aos demais casos.

Conforme se pode observar do Auto de Infração juntado às fls. 12, a base de cálculo da multa relativa a cada uma das competências objeto da autuação foi de R\$ 248,80 para as competências de 03.2012 a 06.2012 e R\$ 385,64 no que diz com as competências de 11.2012 e 12.2012. Considerando o teor do artigo 32-A, inciso II da Lei n. 8.212/91, a multa aplicada em concreto resultaria no montante mínimo de R\$ 4,98 (2% de R\$ 248,80) para cada mês-calendário ou fração e estaria limitada a R\$ 49,76 (20% de R\$ 248,80) no que diz respeito às competências 03.2012 a 06.2012, enquanto que no que tange às competências de 11.2012 e 12.2012 a multa seria aplicada no valor mínimo de R\$ 7,71 (2% de 385,64) para cada mês-calendário ou fração e estaria limitada a R\$ 77,127 (20% de 385,64)

A rigor, tendo em vista que o próprio artigo 32-A, inciso II da Lei n. 8.212/91 faz menção ao parágrafo § 3º, o qual, aliás, estabelece que a multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00 nas hipóteses em que as GFIP's apresentadas fora do prazo informam que houve a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária – essa a hipótese dos autos -, como o valor da multa com base nos limites mínimo de 2% e máximo de 20% resultou em montante inferior a R\$ 500,00, a autoridade entendeu pela aplicação do § 3º, inciso II do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, que, como cediço, prescreve que o valor da multa mínima será de R\$ 500,00.

A aplicação da multa em decorrência do atraso na entrega de GFIP's deve ser realizada a partir de uma interpretação conjunta do artigo 32-A, inciso II e do seu parágrafo 3º. A norma ali constante é clara no sentido de que, quando as GFIP's indicam que houve a ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, o montante mínimo da multa a ser aplicada será de R\$ 500,00 para cada mês-calendário ou fração. Quer dizer, não há como interpretar a regra do inciso II do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 de forma separada da regra do § 3º do referido artigo.

Por essas razões, deve-se concluir que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio e a multa foi aplicada corretamente com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, não havendo se cogitar de qualquer vício ou ilegalidade do Auto de Infração, sem contar que à autoridade administrativa judicante é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Por fim, considerando que a penalidade objeto da presente autuação foi aplicada em consonância com os ditames do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 e de acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, entendo que as alegações da empresa recorrente não merecem prosperar.

6. Das alegações de que a multa viola os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e da aplicação da Súmula CARF n. 2

É de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

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.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias vigentes, reafirmo que a multa aplicada com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, não pode ser afastada ou reduzida tal como pretende a empresa recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega