



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.721045/2019-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.909 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2020
Recorrente RICARDO DE PAULA CARVALHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2015

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Às obrigações tributárias acessórias, aplica-se o prazo decadencial segundo a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

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

A denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

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.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

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.

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.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. 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)

Daniel Melo Mendes Bezerra - 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

Versa o presente processo sobre lançamento (auto de infração nº 013010020191708911) lavrado em 14/fev/2019, no qual é exigido da contribuinte acima identificada crédito tributário de multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativa ao ano-calendário de 2014, no valor de R\$ 2.364,39, com vencimento em 27/mar/2019. O enquadramento legal foi o art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Ciente do lançamento em 25/fev/2019, a contribuinte ingressou com impugnação alegando, em síntese, o que se segue: a ocorrência de denúncia espontânea, falta de intimação prévia, princípios, que a Lei 13.097, de 2015, cancelou as multas.

A DRJ de origem julgou a impugnação improcedente.

Intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivamente, reiterando as alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Do Mérito

Consoante relatado, o sujeito passivo não se insurge contra questões fáticas da autuação, reconhecendo expressamente que descumpriu a obrigação acessória de apresentar GFIP dentro do prazo fixado pela legislação de regência. O inconformismo da recorrente diz respeito às questões de direito. Quanto aos temas tratados no recurso voluntário, esta Turma de Julgamento já tem precedente unânime, de acordo com os elucidativos ensinamentos do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, proferidos no julgamento do processo nº 10935.723617/2015-02, sessão de 05 de agosto de 2020, o qual reproduzo abaixo e adoto como minha razão de decidir:

Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e da aplicação da Súmula CARE nº 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 desnecessária¹. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado²:

¹ 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:

“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 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.

Da desnecessidade de intimação prévia do sujeito passivo

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:

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].

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

“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 aspectos³.

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*⁴. 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 Nacional⁵.

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

³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁴ 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.

⁵ 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.

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).

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 GFIPs 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.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do presente recurso voluntário para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra