



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10725.720313/2019-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.347 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de agosto de 2021  
**Recorrente** DULCINEIA F DE SOUZA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 31/12/2014

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. CFL 77 APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF. 49.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 47-57) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Os arquivos de GFIP foram enviados no prazo legal pela recorrente, não tendo sido corretamente transmitidos em razão de falha técnica na rede de computadores – o que estava fora do conhecimento e do controle da

contribuinte. Mais tarde, ao perceber que o arquivo não havia sido corretamente transmitido, a recorrente voltou a fazê-lo, de forma a não descumprir a obrigação acessória alegada (art. 138 do CTN);

- b) A correção acima citada foi realizada antes de iniciada qualquer ação fiscal, ou que tenha sido intimada a recorrente para emitir novamente a GFIP. Por esse motivo, cabe a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea – exclusão da responsabilidade; e
- c) A autuação deixou de observar o tratamento diferenciado garantido às micro empresas e empresas de pequeno porte (especialmente o que consta do art. 1º, II, §§ 3º a 7º, da Lei Complementar 123/2006). Com isso, a fiscalização foi sumária e punitiva exclusivamente, não sendo concedido à contribuinte a oportunidade de corrigir procedimentos que eventualmente estivessem em dissonância com o entendimento interpretativo do agente fiscal.

Ao final, formula pedidos nos seguintes termos:

DIANTE DE TODO O EXPOSTO, e à luz das provas documentais já produzidas nos autos, suplicando ainda pelo suplemento jurídico do ilustre revisor/julgador, pede e espera o acolhimento da presente impugnação, em todos os seus termos, requerendo que seja julgado procedente o presente recurso, e em consequência, julgado improcedente o Auto de Infração ora atacado.

O recurso veio acompanhado da decisão judicial de fls. 58-61.

A presente questão diz respeito ao Auto de Infração – Modelo I (fl. 17) que constitui crédito tributário de penalidade em decorrência de descumprimento de obrigação acessória (atraso na entrega da GFIP), em face de Dulceneia F. de Souza (CNPJ nº 32.019.416/0001-48), referente a fatos geradores ocorridos em 31/12/2014. A autuação alcançou o montante de R\$ 500,00 (quinhentos reais). A notificação do contribuinte aconteceu em 16/05/2019 (fl. 18).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fl. 17):

Descrição dos Fatos: A entrega da Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social - GFIP fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação de multa correspondente a 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, conforme "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos por FPAS", ainda que integralmente pagas, respeitados o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e os valores mínimos de R\$ 200,00, no caso de declaração sem fato gerador, ou de R\$ 500,00, nos demais casos. A multa cabível foi reduzida em 50% (cinquenta por cento) em virtude da entrega espontânea da declaração, exceto no caso da multa aplicada ter sido a multa mínima. No caso de entrega de mais de uma GFIP em atraso com chaves distintas por competência, a base de cálculo corresponde à soma dos montantes das contribuições informadas nessas GFIP, abrangendo todos os números de inscrição do sujeito passivo, exceto as GFIP com os códigos de recolhimento nº 130, 135, 608 e 650.

Enquadramento Legal: Art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 4-13) alegando, além dos argumentos posteriormente formulados no recurso voluntário, o seguinte:

- a) A infração imputada não demonstra grau de risco incompatível com o art. 55 do Estatuto da Microempresa. A opção pelo recolhimento da contribuição em favor do Sindicato apontado, e não em favor da Conta Especial do Governo Federal, teve como único objetivo beneficiar seus funcionários. Com o encerramento dos plantões fiscais no município da sede, as homologações das rescisões de contratos de trabalho passaram a ser na cidade de Campos Goytacazes. Em decorrência do grande fluxo de empresas à procura de atendimento naquela delegacia, torna-se considerável a dificuldade de agendamento de data para a respectiva homologação das rescisões, além das dificuldades de deslocamento. Considerando que os sindicatos só aceitam homologar contratos de empregados que tiveram contribuições em seu favor, optou-se pela contribuição da forma que foi feita, objetivando assim melhor comodidade no atendimento aos interesses do trabalhador. Dessa forma, tal procedimento não pode ser considerado como grau de risco incompatível com o procedimento favorável às microempresas.

Ao final, formulou pedidos nos seguintes termos:

Diante do exposto, e à luz das provas documentais já produzidas nos autos, suplicando ainda pelo suplemento jurídico do ilustre revisor/julgador, pede e espera o acolhimento da presente impugnação, em todos os seus termos, requerendo que seja julgado procedente o presente recurso, e em consequência, julgado improcedente o Auto de Infração ora atacado.

A impugnação veio acompanhada dos seguintes documentos: i) Comprovante de inscrição e situação cadastral (fl. 14); e ii) Requerimento de empresário (fls. 15 e 16).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 14-103.036, de 05 de dezembro de 2019 (fls. 34-40), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Ano-calendário: 2014  
VEDAÇÃO DE EMENTA.  
Ementa vedada, nos termos da Portaria RFB nº 2724, de 2017.  
Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

### ***Conhecimento***

A intimação do Acórdão se deu em 12 de fevereiro de 2020 (fl. 43), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 13 de março de 2020 (fl. 47-57 e 64). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

### ***Mérito***

O recurso voluntário apresentou argumentos idênticos aos já formulados na impugnação, sendo que houve uma única matéria levantada neste último que não se repetiu em sede recursal. Concordando com o posicionamento adotado pela DRJ – que inclusive menciona o entendimento fixado pela Súmula CARF n.º 49 –, adoto as razões de decidir aduzidas na decisão recorrida, como prevê o permissivo do art. 57, § 3º, do RICARF:

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Dela conheço. Trata-se de analisar lançamento referente à multa por atraso na entrega de GFIP relativa ao ano-calendário de 2014. A impugnante alega a ocorrência de denúncia espontânea, que não houve dupla visita, princípios.

Em relação ao benefício da dupla visita, insculpido na Lei Complementar (LC) n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 55, ele não se aplica às multas por atraso na entrega de declarações, como se depreende da leitura do próprio dispositivo, que remete à fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo.

No que se refere à multa em si, de plano, esclareça-se que o art. 7º, V, da Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, expressamente determina a vinculação do julgador administrativo. A autoridade administrativa, 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.

A Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, estabelece:

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)

(...)

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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

O auto de infração indica que houve fato gerador de contribuição previdenciária na competência em que houve o lançamento da multa.

A exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão da multa, aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria.

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 e estabelece que:

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO (MAED). DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA NO CASO DE ENTREGA DE GFIP APÓS PRAZO LEGAL.**

A entrega de Guia de Pagamento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) após o prazo legal enseja a aplicação de Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED), consoante o disposto no art. 32-A, II e §1º da Lei nº 8.212, de 1991. Não ficando configurada denúncia espontânea da infração sendo inaplicável o disposto no art. 472 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 138; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 472 e 476, II, 'b', e §§ 5º a 7º.

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.

O parágrafo único do art. 472 da IN estabelece que “considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a

infração[...]”, entretanto, no caso da entrega em atraso de declaração, a infração é justamente essa (entrega após o prazo legal), não havendo meios de sanar tal infração, de forma que nunca poderia ser configurada a denúncia espontânea.

Outro fator que corrobora com esse entendimento é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao disciplinar que o art. 138 do CTN é inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. PRECEDENTES.

1. A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração do Imposto de Renda.
2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes.
3. Embargos de Divergência acolhidos.

(EREsp: Nº 246.295/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. CONDENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 512 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 211 DO STJ.

I - A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código de Processo Civil.

II - Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (REsp nº 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).

III - A ausência de prequestionamento da matéria versada no recurso especial, embora opostos embargos declaratórios, impede a admissibilidade daquele, quanto a alegada ofensa ao artigo 512 do CPC, a teor da Súmula 211 do STJ.

IV - Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag Nº 502.772/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, julgado em 25/11/2003, DJ 22/03/2004)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1 - A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-

pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 - A entrega extemporânea das referidas declarações é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória devida.

3 - Precedentes: AgRg no REsp 669851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp n.º 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; EREsp n.º 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 13/02/02.

4 – Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp N.º 884.939/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 05/02/2009, DJe 19/02/2009)

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no AREsp n.º 209.663/BA, Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013)

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 n.º 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 multa com base na denúncia espontânea.

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 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.

Por essas razões, devem ser afastados os argumentos da recorrente.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento formalizado por meio do Auto de Infração de fl. 17.

**(documento assinado digitalmente)**

Maurício Dalri Timm do Valle