



Processo nº	10820.720596/2018-03
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2201-006.735 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de julho de 2020
Recorrente	FRANÇA REPRESENTAÇÕES LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2013

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação aquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a Lei tributária vigente, o prazo prescricional deve ser contado apenas a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que enquanto perdurar o processo administrativo e, portanto, até que não seja proferida decisão definitiva nos termos da legislação de regência não há se cogitar pela aplicação do instituto da prescrição.

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.

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.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP.
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(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 Kushiyama, 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 GFIPs 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 (e-fls.).

A empresa foi devidamente notificada da autuação e apresentou, tempestivamente, impugnação de e-fls. em que alegou, em síntese, (i) a necessidade de intimação prévia do sujeito passivo nos termos do próprio artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, (ii) a aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB 971/2009, (iii) da falta de motivação do ato administrativo em decorrência da inexistência de intimação prévia do sujeito passivo e, por fim, (iv) que a multa aplicada apresentava caráter confiscatório. Com base em tais alegações, a empresa solicitou a anulação e o cancelamento do Auto de Infração.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de e-fls., a autoridade judicante de 1^a instância entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“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.

[...]

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 (...).

[...]

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.

[...]

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 constitucionalidade da 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.”

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1^a instância através de sua Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico - DTE e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls., 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 requisitos de admissibilidade, razão pela qual 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) Preliminarmente:

- Que o Auto de Infração é nulo, uma vez que, por motivos desconhecidos, ou a Caixa Econômica ou a Previdência Social perderam os dados referentes às entregas das GFIP's e por isso mesmo que elas constaram como pendentes, de modo que a multa aplicada é inexistente e deve ser revogada; e
- Que as competências objeto da autuação estão prescritas e devem ser desconsideradas, uma vez que o período de cinco anos em que o Fisco deveria aplicar as respectivas infrações restou ultrapassado.

(ii) Do mérito:

- Que, antes de adotar medidas punitivas com a aplicação de multas, a Receita Federal deveria ter emitido orientações para que os contribuintes pudessem regularizar a situação em relação ao atraso nas entregas das GFIP's, tudo isso em atenção ao princípio da publicidade;
- Que a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória tem o caráter educacional, entretanto está sendo aplicada retroativamente e acaba apresentando finalidade única e exclusivamente arrecadatória, configurando, portanto, medida confiscatória, sendo que o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal prescreve que os tributos não podem ser utilizados com efeito de confisco;
- Que, à época dos fatos geradores objeto da infração, o Fisco não adotava o entendimento pela aplicação de multas por atraso na entrega de GFIP's e que tal interpretação somente passou a ser adotada no final de 2013 e início de 2014, sendo que o novo critério interpretativo apenas pode ser aplicado para o futuro e jamais para o passado, conforme prescreve o artigo 146 do Código Tributário Nacional;
- Que o instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 deve ser aplicado ao caso em tela, já que a apresentação das GFIP's foi realizada espontaneamente antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, de modo que a multa deve ser afastada; e
- Que o Projeto de Lei n. 7.512/2014, o qual, aliás, prevê a anulação de débitos fiscais decorrentes da aplicação de multas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 já se encontra em votação perante o Congresso Nacional e deve ser aplicado no caso em apreço.

Com base em tais alegações, a empresa requerente requer que o Recurso Voluntário seja julgado procedente tanto em virtude das alegações preliminares de nulidade quanto em razão das alegações meritórias, bem assim que, ao final, o Auto de Infração e o respectivo débito fiscal sejam cancelados.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentramos na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação, a empresa recorrente não suscitou quaisquer alegações sobre a nulidade do auto de infração, aplicação do instituto da prescrição, bem como a respeito da aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional e sobre o Projeto de Lei n. 7.512/2014, sendo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que essas questões sobre a nulidade do auto de infração, bem como a respeito da aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional e sobre o Projeto de Lei n. 7.512/2014 não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1^a instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.”

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

¹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

É nesse mesmo sentido que os processualistas Freddie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que na sistemática do processo administrativo fiscal as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

Decreto n.º 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

² DIDIER JR. Freddie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)."

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

"Decreto n. 70.235/72"

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011)."

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementas transcrita abaixo:

"MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).

O que deve restar claro é que as alegações sobre (i) a nulidade do auto de infração, (ii) a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional e (iii) sobre o Projeto de Lei n. 7.512/2014 não devem ser aqui conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma de julgamento, uma vez que se tratam de questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

Por outro lado, é bem verdade que tanto a prescrição quanto a decadência são matérias de ordem pública e, portanto, podem ser reconhecidas inclusive de ofício por parte do julgador e em qualquer momento ou grau de jurisdição. Por isso mesmo que entendo por bem

discorrer sobre o instituto da prescrição tributária, dando ênfase, é claro, a sua inaplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme veremos no tópico a seguir.

Passemos, agora, ao exame das questões as quais, essas sim, hão de ser conhecidas e examinadas.

1. Da inaplicabilidade do instituto da prescrição enquanto não for proferida decisão administrativa definitiva

De logo, note-se que o instituto da prescrição tributária previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional não é aplicável no curso do processo administrativo fiscal, porque, em primeiro lugar, o crédito tributário discutido em processo administrativo fiscal fica com exigibilidade suspensa, conforme prescreve o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional³, e, em segundo lugar, enquanto perdurar o processo administrativo fiscal não haverá decisão definitiva ou constituição definitiva do crédito tributário, que, aliás, é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

Quer dizer, enquanto estiver pendente decisão definitiva no âmbito do processo administrativo tributário não há se falar em início de contagem do prazo prescricional. E se não há início de prazo prescricional, por óbvio que não se cogitará do início da prescrição e tampouco da ocorrência da prescrição em si. Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 174 do CTN:

“Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966”

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (grifei).

O prazo de cinco anos é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que o lançamento tributário torna-se definitivo quando o contribuinte, notificado, deixa de impugnar, ou, intimado da decisão, deixa de recorrer, ou, ainda, quando é intimado da decisão final administrativa da qual não caiba mais qualquer recurso⁴. Em outras palavras, os créditos tributários surgidos no contexto de uma autuação de ofício – essa a hipótese dos autos – tornam-se definitivos quando o prazo para a apresentação de impugnação ou para a interposição do recurso administrativo transcorre *in albis* ou quando já não cabe mais recurso.

A rigor, a definitividade da decisão administrativa apenas pode ser verificada à luz das normas de regência aplicáveis ao procedimento administrativo fiscal. O artigo 42 do Decreto n.º 70.235/72 cuidou de dispor sobre a definitividade das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo tributário federal. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72”

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

³ Cf. Lei n.º 5.172/66. Art. 151. Suspêndem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

Pelo que se pode notar, o inciso II refere-se, inicialmente, às matérias das quais não caiba recurso voluntário (v.g., ausentes os requisitos para interposição de recurso especial) e, a seguir, aborda a hipótese de o contribuinte simplesmente deixar de apresentar recurso ou fazê-lo fora do prazo devido. O inciso III trata das decisões da instância especial das quais não haja mais possibilidade de revisão no âmbito do processo administrativo fiscal.

A hipótese dos autos poderia enquadrar-se tão-somente no inciso II ou no inciso III, de modo que a definitividade aí ocorrerá apenas quando for proferida decisão de 2^a instância de que não caiba mais recurso ou, se cabível, na hipótese em que decorra o prazo sem que o sujeito passivo tenha interposto recurso especial, ou, ainda, no caso em que o sujeito passivo, cumprindo-se os requisitos legais, entenda por interpor o respectivo recurso especial e, portanto, provoque uma decisão da instância especial, a qual, aliás, foi substituída pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. A decisão da CSRF será definitiva e encerrará o processo administrativo fiscal e dela não caberá qualquer recurso ou pedido de reconsideração.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo na própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO-OCORRÊNCIA DA SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA NA ESPÉCIE.

[...]

2. Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n.º 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária. E se for apresentada impugnação, dispõe o art. 42 do Decreto n.º 70.235/72 que serão definitivas: I - as decisões de primeira instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - as decisões de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III - as decisões de instância especial. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

[...]

5. No presente caso, o Tribunal de origem considerou o dia 17.10.2001 como sendo a data da constituição definitiva do crédito tributário (trinta dias após a notificação para impugnação da exigência na esfera administrativa), pelo que aquele Tribunal decidiu corretamente ao manter o entendimento de que a propositura da execução fiscal, em 18.10.2006, ocorreu após o prazo prescricional quinquenal (o quinquênio se findou no dia 17.10.2006).

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1399591/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/10/2013, DJe 15/10/2013).” (grifei).

Por essas razões, não há como cogitar pela aplicação do instituto prescrição previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional enquanto o crédito tributário não estiver definitivamente constituído. E como bem verificamos, as decisões administrativas tornam-se definitivas apenas nas hipótese do artigo 42 do Decreto n. 70.235/72, restando-se concluir, portanto, que o caso em tela não se enquadra em nenhuma das hipóteses ali constantes. É por isso mesmo que a alegação preliminar de prescrição deve ser de todo afastada.

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 aspectos⁵.

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*⁶. Do contrário, haverá a necessidade de abertura de procedimento fiscal para que os auditores possam coletar dados e informações relacionados ao

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁶ 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.

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 Nacional⁷.

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).

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, perceba-se que a infração restou comprovada a partir da efetiva entrega fora do prazo das GFIPs, conforme se pode observar do Auto de Infração de fls. 14.

⁷ 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.

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.

3. Da alegação de que a multa apresenta caráter confiscatório e da aplicação da Súmula CARF n. 2

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.

Por essa razão, 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 constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 constitucionalidade. 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 constitucionalidade.”

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 constitucionalidade.”

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

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade 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 constitucionalidade 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.

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 descumpriida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o

inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária⁸. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado⁹:

“Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubioso 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 GFIPs.

⁸ 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].

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega