



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.721511/2015-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.962 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de agosto de 2020
Recorrente A. M. DE CAMARGO AMARAL PEREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

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 àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

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. 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. 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.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. 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. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

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.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA MULTA PREVISTO NO ARTIGO 38-B DA LEI COMPLEMENTAR N. 123/2006. IMPOSSIBILIDADE EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

A aplicação do benefício de redução da multa previsto no artigo 38-B da Lei Complementar n. 123, de 2006 impõe que o pagamento da multa seja realizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias a contar da notificação do lançamento.

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 tema estranho 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 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 GFIP's 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., alegando, em síntese, (i) a ocorrência da prescrição, (ii) o caráter confiscatório da multa e a violação ao princípio da vedação ao confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, (iii) a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, (iv) a necessidade de intimação prévia à lavratura do auto de infração nos termos do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, (v) a violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e, subsidiariamente, (vi) a possibilidade de redução da multa, uma vez que a interpretação do artigo 136 do CTN pode ser relativizada a partir dos artigos 108, inciso IV e 112 do CTN e, por fim, (vii) a relativização das multas à luz do artigo 38-B da Lei Complementar n. 123/2006.

Com base em tais alegações, a empresa requereu a procedência da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, caso não se entendesse pela improcedência da autuação, que a multa fosse reduzida com fundamento no artigo 38-B da Lei Complementar n.123/2006.

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

“No que se refere à multa em si, de plano, esclareça-se que o art. 7º, V, da Portaria MF nº 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A, com redação dada pela Lei nº 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 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).

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

Sobre a preliminar de prescrição, com base no CTN, art. 174, há que se lembrar que esta só se aplica a partir da constituição definitiva do crédito tributário. Não há que se falar em prescrição contada da entrega da GFIP, pois naquela data o crédito tributário (multa por atraso) não estava constituído, o que só acontece a partir do lançamento e ciência à contribuinte.

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.”

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 multa com base na denúncia espontânea.

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.

Por fim, quanto ao requerimento da impugnante de redução da multa com base no art. 38-B da Lei Complementar nº 123/2006, incluído pelo art. 1º da Lei Complementar nº 147/2015, tendo em vista ser empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, tem-se que não merece prosperar tal requerimento.

Isto porque, embora o citado artigo de lei determine a redução da multa, no percentual de 50% (cinquenta por cento), relativa à falta de prestação ou à incorreção no cumprimento de obrigações acessórias, quando em valor fixo ou mínimo, para a microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) optante pelo Simples Nacional, o seu parágrafo único, inciso II, estabelece que tal redução não se aplica na ausência de pagamento da multa no prazo de 30 (trinta) dias após a notificação.”

Na sequência, a empresa autuada foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância (e-fls.) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls., protocolado tempestivamente, 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) Das preliminares:

(a) Da decadência:

- Que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação como é o caso da GFIP, o entendimento do STJ é no sentido de que o termo inicial para contagem da decadência sofre alterações: se o contribuinte presta informações ao Fisco e recolhe antecipadamente o tributo e, ainda assim, a autoridade administrativa entender que houve diferenças, a regra aplicável será aquela do artigo 150, § 4º do CTN, enquanto que, ao contrário, se o

contribuinte presta as informações e não recolhe o tributo a regra aplicável será a do artigo 173, inciso I do CTN; e

- Que, no caso em apreço, os tributos declarados foram devidamente pagos, de modo que a regra aplicável é aquela do artigo 150, § 4º do CTN, sendo o prazo para que o fisco constitua o crédito tributário começa a contar a partir do dia 08 (oito) do mês subsequente ao mês de competência, de modo que o crédito tributário objeto da autuação encontra-se definitivamente extinto pela decadência.

(ii) Do mérito:

- Que as GFIP's foram transmitidas sem que tenha havido qualquer intimação por parte do Fisco e que, ao acessar o Caixa Postal Eletrônica no ambiente e-Cac, foi surpreendida com a lavratura das multas, sendo que as multas foram aplicadas em montante superior ao valor dos tributos pagos, caracterizando, pois, efeito confiscatório e violação ao princípio da vedação ao confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal; e

- Que não consta nas GFIP's a informação de que se tratam de declarações retificadoras, as quais, aliás, sobrepõe-se às GFIP's iniciais, sendo que não há como comprovar que as GFIP's iniciais foram transmitidas, daí por que as GFIP's retificadoras constaram como transmitidas em atraso;

(a) Da denúncia espontânea:

- Que a Receita Federal sempre compartilhou do entendimento de que a entrega das GFIP's antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório configuraria o instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa n. 971/2009, sendo que a aplicação da penalidade não apresentou finalidade repressiva, já que as GFIP's transmitidas extemporaneamente não apresentaram intuito de sonegação do cumprimento da obrigação principal, restando-se concluir, portanto, que a cobrança das multas acabou caracterizando desvio de finalidade.

(b) Da intimação para correção:

- Que o artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 estabelece que o contribuinte que deixar de apresentar a GFIP no prazo ou apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á à aplicação de multa, de modo que a intimação prévia se apresenta como condição para a imposição da multa, sendo que em nenhum momento a empresa foi intimada para prestar esclarecimentos;

- Que nos termos da Súmula 410 do STJ, “a prévia intimação pessoal do devedor constitui condição necessária para a cobrança da multa pelo descumprimento de obrigação de fazer ou não fazer”; e

- Que a demora do Fisco em realizar o lançamento da multa torna a exigência ilegítima, sendo que em face da tolerância do Fisco ocorreu a homologação tácita da apresentação extemporânea das GFIP's.

(c) Da transmissão da GFIP original e retificadora:

- Que a transmissão das GFIP's retificadoras sobrepõem-se às originais e eliminam todas as GFIP's transmitidas anteriormente, sendo que as GFIP's iniciais foram transmitidas no prazo estabelecido pela legislação de regência e não foram consideradas pela autoridade fiscalizadora; e

- Que os próprios sistema da previdência social podem comprovar a transmissão de uma GFIP dentro do prazo legal, sendo que o auto de infração não faz qualquer referência ao fato de ter desconsiderado as GFIP's iniciais que foram transmitidas tempestivamente, restando-se concluir, pois, que a empresa tem razão ao sustentar a regularidade da entrega das GFIP's iniciais.

(d) Dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade:

- Que as penalidades foram aplicadas em valores exorbitantes e incompatíveis com a situação tributária e econômica da empresa e, ainda, em descompasso em relação à própria obrigação, sendo que a doutrina e a jurisprudência convergem no sentido de que as multas confiscatórias não podem prevalecer;

- Que não cabe ao Fisco aplicar penalidades desproporcionais ou supostamente ilegais, já que à luz o princípio da razoabilidade, a sanção deve ser aplicada de acordo e na proporção do ato ilegal supostamente praticado, em obediência ao mandamento da vedação ao excesso;

- Que a penalidade tem a finalidade de punir a conduta ilícita e inibir sua reiteração e, portanto, não pode aniquilar o patrimônio do contribuinte ou submetê-lo a pesadíssimo desfalque ao ponto de ofender o direito de propriedade e ferir de morte o princípio da livre iniciativa; e

- Que as multas aplicadas são inconstitucionais, uma vez que apresentam nítido caráter confiscatório, o que, conforme demonstrado, é vedado pela Constituição Federal.

(e) Da possibilidade de redução da multa:

- Que a doutrina e jurisprudência tem se manifestado no sentido de que, ainda que a responsabilidade por infrações à legislação tributária seja objetiva nos termos do artigo 136 do CTN, a referida norma deve ser relativizada à luz dos artigos 108, inciso IV e 112 do CTN, pois não se pode perder de vista que as obrigações acessórias têm a finalidade de conceder meios para que a fiscalização possa investigar e

controlar o recolhimento dos tributos, sendo que nas hipóteses em que não houver prejuízo ao erário, nada obsta que a multa seja reduzida ou mesmo afastada.

(f) Da relativização das multas aplicáveis às empresas ME e EPP:

- Que a recomendação CGSN n. 5/2015, publicado no D.O.U de 14.04.2015 orientou os entes federados quanto à redução das multas aplicadas em face dos microempreendedores individuais, das microempresas e das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, sendo que em casos tais dever-se-ia aplicar o artigo 38-B da Lei Complementar n. 123/2006, que dispõe que as multas relativas à falta de prestação ou à incorreção no cumprimento de obrigações acessórias devem ser reduzidas.

(g) Da anistia de débitos e de multas GFIP:

- Que o Projeto de Lei n. 96/2018 dispõe sobre a extinção de débitos tributários constituídos em decorrência do descumprimento das obrigações quanto a entrega de GFIP's, sendo que o Projeto deve ser aplicado no caso.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja julgado procedente e que o Auto de Infração seja cancelado e, subsidiariamente, caso não se entenda pela improcedência da autuação, que a multa seja reduzida com fundamento no artigo 38-B da Lei Complementar n.123/2006.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação, a empresa recorrente não arguiu quaisquer alegações a respeito de que as GFIP's objeto da autuação são retificadoras e que as GFIP's iniciais foram transmitidas dentro do prazo previsto na legislação de regência e acerca da aplicação do Projeto de Lei n. 96/2018, sendo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª 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

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

respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recurso. 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.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie 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.’”

² DIDIER JR. Fredie; 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.

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. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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 ementa 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 a respeito de que as GFIP's objeto da autuação são retificadoras e que as GFIP's iniciais foram transmitidas dentro do prazo previsto na legislação de regência e acerca da aplicação do Projeto de Lei n. 96/2018 não devem ser conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, 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.

A título de informação, note-se que ainda que assim não fosse, decerto que tais alegações não seriam acolhidas.

Em primeiro lugar, é de se reconhecer que as alegações de que as GFIP's objeto da autuação são retificadoras e que as GFIP's iniciais foram transmitidas dentro do prazo previsto na legislação de regência são destituídas de qualquer comprovação. Em segundo lugar, destaque-se que o Projeto de Lei n. 4.157/2019 ainda se encontra em trâmite perante o Congresso Nacional e na presente data aguarda Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), o que significa dizer, por óbvio, que até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse, sendo que apenas se já tivesse sido aprovado e promulgado como Lei é que poderia ser aplicado à hipótese dos autos, de modo que o sujeito passivo poderia, aí, sim, beneficiar-se da retroatividade benigna a que alude o artigo 106, inciso II, alínea “a” do Código Tributário Nacional³.

Por outro lado, 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, agora, ao exame das demais questões, as quais, essas sim, hão de ser conhecidas e examinadas.

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,

³ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração.

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 2010 (e-fls.), de modo a contagem do prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2011 e findar-se-ia apenas em 31.12.2015. Com efeito, considerando que a empresa recorrente foi devidamente notificada da autuação antes da referida data, 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 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 desnecessária⁴. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado⁵:

“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

⁴ 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].

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

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.

3. 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 aspectos⁶.

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*⁷. 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 Nacional⁸.

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-

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

⁷ 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.

⁸ 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.

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.

4. Das alegações de que a multa viola os princípios da proporcionalidade e razoabilidade e 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 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.

5. Da interpretação do artigo 136 do CTN e da aplicação de multa pelo atraso na entrega de GFIP's

O descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a

regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen⁹:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que, descumprindo o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade, incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Conforme já tivemos a oportunidade de destacar, 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

⁹ 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.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

se refere o artigo 32, inciso IV da referida Lei no prazo fixado sujeitar-se-á às sanções cabíveis. Aliás, note-se que quando do julgamento da impugnação, a autoridade judicante de 1ª instância bem dispôs sobre a vinculação do julgador administrativo e acerca da interpretação do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“No que se refere à multa em si, de plano, esclareça-se que o art. 7º, V, da Portaria MF nº 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A, com redação dada pela Lei nº 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 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).

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

A propósito, destaque-se que a jurisprudência deste Tribunal também tem se manifestado nesse sentido, conforme podemos observar da ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

[...]

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP - GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL. PREVISÃO LEGAL. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

É cabível, por expressa disposição legal, na forma do art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, a aplicação da Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED), relativo a entrega extemporânea da GFIP, sendo legítimo o lançamento de ofício, efetivado pela Administração Tributária, formalizando a exigência.

Sendo objetiva a responsabilidade por infração à legislação tributária, correta é a aplicação da multa no caso de transmissão intempestiva. O eventual pagamento da obrigação principal, ou inexistência de prejuízos, não afasta a aplicação da multa por atraso na entrega da GFIP.

[...]

(Processo n. 10860.720564/2017-42. Acórdão n. 2202-006.716. Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros. Sessão de 02.06.2020. Publicado em 18.06.2020)”.
[...]

Por essas razões, não há como se cogitar da relativização interpretativa do artigo 136 do Código Tributário Nacional à luz dos artigos 108, inciso IV e 112 do referido Código. A responsabilidade pelas infrações às obrigações principais ou acessórias é objetiva e, portanto, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

6. Da impossibilidade de redução da multa com base no artigo 38-B da Lei Complementar n. 123/2006

De início, note-se que da redação original da Constituição Federal de 1988 já constava o artigo 179, o qual, aliás, determina a simplificação e redução das obrigações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte¹¹. Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/03, o Constituinte Derivado acrescentou a alínea “d” e o parágrafo único ao artigo 146, que, por sua vez, acabou dispondo especificamente sobre o tratamento diferenciado e favorecido em matéria tributária, colocando-o, portanto, sob a reserva de Lei Complementar¹².

Em dezembro de 2006, foi promulgada a Lei Complementar n. 123/2006, que, a rigor, acabou instituindo um novo regime de tributação simplificada, abrangendo não apenas os impostos e contribuições federais, mas, também, o ICMS e o ISS, sendo que a referida Lei apenas entrou em vigor em junho de 2007. De fato, o Simples Nacional substituiu os regimes de incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte até então vigentes, nos termos do art. 94 do ADCT, acrescido pela EC 42/2003.

Com efeito, o artigo 38-B da Lei Complementar n. 123/2006, incluído pela Lei Complementar n. 147/2014, dispõe que as multas aplicadas em decorrência da falta de prestação ou incorreção no que diz com o cumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas de acordo com alguns requisitos. Confira-se:

“Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006

Art. 38-B. As multas relativas à falta de prestação ou à incorreção no cumprimento de obrigações acessórias para com os órgãos e entidades federais, estaduais, distritais e municipais, quando em valor fixo ou mínimo, e na ausência de previsão legal de valores específicos e mais favoráveis para MEI, microempresa ou empresa de pequeno porte, terão redução de:

I - 90% (noventa por cento) para os MEI;

¹¹ Cf. Constituição Federal de 1988. Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

¹² Confira-se que quando do julgamento da ADI 4.033/DF, o então Min. Joaquim Barbosa dispôs que "O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência".

II - 50% (cinquenta por cento) para as microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

Parágrafo único. As reduções de que tratam os incisos I e II do caput não se aplicam na:

I - hipótese de fraude, resistência ou embaraço à fiscalização;

II - ausência de pagamento da multa no prazo de 30 (trinta) dias após a notificação.

Pelo que se pode notar, as reduções das multas não serão aplicadas nas hipóteses de fraude, resistência à fiscalização e nos casos de ausência de pagamento da multa no prazo de 30 dias após a notificação, o que significa afirmar que em sede de recurso voluntário o benefício da redução da multa previsto no artigo 38-B da Lei Complementar n. 123/2006 é de todo inaplicável, já que uma das condições ali constantes é de que o pagamento da multa deve ser realizado no prazo de 30 dias contados da notificação do auto de infração.

A propósito, note-se que a jurisprudência deste Tribunal tem se manifestado nesse sentido, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

[...]

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. REDUÇÃO DE QUE TRATA O ART. 38-B, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2003.

Em sede de recurso voluntário, é inaplicável a redução prevista no art. 38-B, II, da Lei Complementar nº 123/2003, por se tratar de benefício condicionado ao pagamento da multa no prazo de 30 dias após a notificação do sujeito passivo.

(Processo n. 13631.720212/2017-89. Acórdão n. 2001-002.910. Conselheiro Relator André Luis Ulrich Pinto. Sessão de 19.05.2020. Publicado em 08.07.2020).

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

[...]

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. PEDIDO DE REDUÇÃO DA MULTA. ART. 38-B. LEI COMPLEMENTAR 123, DE 2006

O benefício de redução da multa do art. 38-B da Lei Complementar n.º 123, de 2006, impõe o pagamento da multa no prazo de 30 (trinta) dias após a notificação. Logo, o só fato do contribuinte controverter acerca da exigência da multa, sem efetuar o pagamento dela após notificado do lançamento, afasta a aplicação do dispositivo, restando, hodiernamente, superado o prazo.

[...]

(Processo n. 10860.720564/2017-42. Acórdão n. 2202-006.716. Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros. Sessão de 02.06.2020. Publicado em 18.06.2020)”.

Por essas razões, entendo que o benefício da redução da multa previsto no artigo 38-B da Lei Complementar n. 123/2006 não deve ser aplicado ao caso em apreço, porquanto uma das condições ali constantes é de que o pagamento da multa deve ser realizado no prazo de 30 dias contados da notificação do auto de infração.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega