



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



**Processo nº** 10865.722757/2015-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-003.260 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2020  
**Recorrente** A. C. B. - REPRESENTACOES LTDA. - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2010

**DECADÊNCIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. INOCORRÊNCIA.**

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 (Súmula CARF nº 148).

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. PRÉVIA INTIMAÇÃO. DESNECESSIDADE.**

O lançamento da multa por atraso na entrega da GFIP pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.**

A denúncia espontânea inculpada no art. 138 do CTN não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração (Súmula CARF nº 49), sendo inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal.

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

É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa por atraso na entrega da declaração GFIP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert.

## **Relatório**

### ***Do Lançamento***

Trata o presente de Auto-de-Infração lavrado em desfavor do sujeito passivo acima mencionado. O crédito tributário constante desta lide é a multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, sua capitulação legal está contida no artigo 32-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

### ***Do Julgamento de Primeira Instância***

Cientificado do lançamento, apresenta impugnação tempestiva. Após análise dos autos e dos argumentos de defesa, os membros da Turma de Julgamento de piso acordou, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito exigido.

### ***Do Recurso Voluntário***

Irresignado com aquela Decisão, o sujeito passivo ingressa com Recurso Voluntário onde novamente questiona/argumenta sobre: (i) ausência de intimação prévia ao lançamento; (ii) ocorrência de denúncia espontânea; e (iii) caráter confiscatório da multa.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

### ***Da Admissibilidade***

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

### ***Da Delimitação do Julgamento***

A matéria devolvida a este Conselho para julgamento é a **multa por atraso na entrega** de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

### ***Da Preliminar***

### ***Da Decadência***

Em que pese ter solicitado a procedência de seu Recurso Voluntário fundamentando seus argumentos com a ocorrência do instituto da prescrição, o interessado, na verdade, refere-se ao instituto da decadência e dele passamos a analisar.

Bem, as regras de contagem de prazo decadencial, bem como a definição de seu marco inicial estão insculpidas nos artigos 150, §4º e no 173, I, da Lei nº 5.172/66, in verbis:

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

...

**Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A regra definida no art. 150, §4º, é aplicada aos casos de lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias e do IRPF, devendo ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento (quando a lei assim o determine) e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação.

Noutro giro, prevalece a regra do artigo 173, I, nos lançamentos por homologação que não atenderem aos requisitos de antecipação de pagamento e de inexistência de dolo, fraude ou simulação e nos procedimentos de lançamento de ofício, dentre eles os decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

Verifica-se que, no caso desta lide administrativa, estamos diante de uma multa por atraso na entrega de GFIP, ou seja, temos o descumprimento de obrigação acessória, que gerou como consequência a aplicação, pelo Fisco, de multa, através de procedimento de ofício, em linha com o disposto nos parágrafos 2º e 3º do artigo 113 do CTN, in verbis:

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

...

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pode-se, enfim, concluir que em se tratando de descumprimento de obrigação de fazer, não há que se falar em antecipação de pagamento e, por consectário lógico, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I do CTN. Em outras palavras, os créditos tributários relacionados a obrigações acessórias decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º.

Neste sentido a Súmula CARF nº 148, de observância obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos Recursos:

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.

Sobre o prazo de entrega da GFIP, temos o definido no Manual da GFIP (Capítulo I – Orientações Gerais, 6 - Prazo para Entregar e Recolher), o arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social **até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga**, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior e o **arquivo referente à competência 13**, destinado exclusivamente à Previdência Social, **deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência**.

Neste caso concreto, verifica-se que, entre a data de ocorrência do fato gerador mais antigo deste lançamento, pela regra do artigo 173, I e a lavratura do lançamento, **não houve a incidência do instituto da decadência**.

Isto posto, **rejeito** a preliminar arguida.

**Do Mérito**

**Da Falta de Intimação Prévia**

Aduz que, em nenhum momento, no decorrer dos meses posteriores ao mês abrangido pelo auto-de-infração foi intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar a GFIP no prazo regulamentar.

Assevera ser necessário o cumprimento da regra contida no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, que, segundo seu entendimento, tal dispositivo legal estabelece a obrigatoriedade, por parte do Fisco, de intimar previamente os contribuintes que tenham entregue as suas declarações GFIP em atraso. Faz citação a súmula nº 410 do STJ, que reforçaria essa exigência.

Bem, quanto à necessidade de intimação prévia pelo Fisco como premissa para aplicação da multa por atraso na entrega da GFIP, informo que este Conselho e boa parte da jurisprudência entendem que o lançamento dá-se independentemente de prévia notificação ao contribuinte.

Interpretando a redação contida no artigo nº 32-A, o contribuinte “...*será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas*”. Pode-se inferir, assim, que a conjunção alternativa “ou” é empregada apenas em relação à possibilidade de o contribuinte apresentar a declaração ou esclarecer porque não o fez. No que concerne à multa, é precedida do emprego da conjunção aditiva “e”, em razão do que ela é aplicada em qualquer hipótese.

Assim, haverá a aplicação da penalidade em razão do simples descumprimento da obrigação acessória, consumando-se com a simples não apresentação da declaração no prazo legal fixado ou com a sua apresentação extemporânea.

Como visto, a interpretação mais assertiva acerca do respectivo artigo, não prevê a necessidade de o contribuinte ser intimado anteriormente à imposição da penalidade pecuniária. Este tem sido o posicionamento dominante na jurisprudência pátria, conforme exemplo a seguir:

TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GUIAS DE RECOLHIMENTO DE FGTS E GFIP. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ART.173,I, DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. ART.32-ADA LEI8.212/91. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA IMPOSIÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO. PROJETO DE LEI. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. 1. De acordo com o art.113,§ 3º, do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária e, partir daí, sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art.149, incisos II, IV ou VI, do CTN. 2. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art.173,I, do CTN. 3. Hipótese em que não transcorreram mais de 05 anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição do crédito tributário, de modo que não há se falar em decadência. 4. **Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória, a multa incide em decorrência do ato omissivo. O art.32-A da Lei 8.212/91 não dá direito ao contribuinte de ser intimado para cumprir o dever legal antes da imposição da penalidade pecuniária.** 5. Projeto de lei, que sequer foi aprovado na CCJ, não é dotado de qualquer eficácia e, obviamente, não tem o condão de afastar a legislação em vigor que dispõe de modo contrário. 6. Vencida na fase recursal, a parte autora deve arcar com honorários recursais, nos termos do art.85,§ 11, do NCPC. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 5055020-29.2016.404.7000, 1ª TURMA, Des. Federal JORGE ANTÔNIO MAURIQUE, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 23/06/2017)

Ademais, tal matéria também já encontra-se pacificada entre os membros deste Colegiado, conforme vê-se no enunciado da Súmula CARF nº 46, in verbis:

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.

Quanto a citação do Projeto de Lei n.º 7.512/2014, informamos que o mesmo continua em tramitação na Câmara dos Deputados, carecendo ainda da conclusão de etapas do procedimento legislativo, sendo inócua argumentações a seu respeito, antes de tornar-se lei.

Esclarecemos, ainda, que, excetuando as situações previstas no artigo 62, da Portaria MF n.º 343/205 (RICARF), súmulas ou decisões judiciais por mais valiosas que possam ser para o conhecimento e balizamento da jurisprudência, não tem o condão de vincular o entendimento desse julgador, conforme previsto no artigo 29 do Decreto 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

### ***Da Denúncia Espontânea***

Aduz que a denúncia espontânea aplica-se ao caso desta lide, bastando que os contribuintes observem o requisito de enviar a declaração antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Bem, para analisarmos a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea no caso de entrega de declaração (GFIP) em atraso, faz-se necessária uma leitura do art. 138 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) que, ao tratar da responsabilidade por infrações, apresenta a figura da denúncia espontânea:

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.

O artigo n.º 472 da IN RFB n.º 971, de 2009, cuja aplicação está sendo questionada no caso da multa por atraso na entrega da GFIP determina:

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.

Noutro giro, o art. 476 da referida IN trata da aplicação das multas por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 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***”, in verbis:

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, fica sujeito à multa variável, conforme a gravidade da infração, aplicada da

seguinte forma, observado o disposto no art. 476-A: ( Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010 )

...

II para GFIP não entregue relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2008, bem como para GFIP entregue a partir de 4 de dezembro de 2008, fica o responsável sujeito a multa variável aplicada da seguinte forma: ( Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010 )

a) R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de até 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

b) 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente 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 § 7º.

...

§ 5º Para efeito de aplicação da multa prevista na alínea "b" do inciso II do caput, 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.

§ 6º As multas previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do caput, observado o disposto no § 7º, serão reduzidas:

I à metade, quando a declaração for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 7º A multa mínima a ser aplicada será de:

I R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Como pode-se ver o §5º do art. 476 da IN RFB nº 971, de 2009, 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”.

Observe-se que o artigo nº. 472, em seu parágrafo único, 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.

Ademais a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao disciplinar o art. 138 do CTN, informa que o mesmo é **inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal**:

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

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

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. CONDENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

VIOLAÇÃO AO ARTIGO 512 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 211 DO STJ.

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

II Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei n.º 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (REsp n.º 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).

Além de todo o exposto, tal matéria já foi objeto de reiterados julgamentos no âmbito deste Conselho que tem seu posicionamento formalmente sedimentado com a publicação da Súmula n.º 49, em 08/06/2018:

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

### ***Do Caráter Confiscatório da Multa***

Em relação ao pretense aspecto confiscatório da multa lançada, não assiste razão ao sujeito passivo, o teor do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 que positivou o princípio do não-confisco, ***dirigiu-o aos tributos***, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - ***utilizar tributo com efeito de confisco;***

Veja-se que o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) traz a definição de tributos, como sendo toda prestação pecuniária compulsória, que **não constitua sanção de ato ilícito**, conforme abaixo:

**Art. 3º** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A sanção de ato ilícito tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, logicamente não há que falar em princípio não-confisco.

Como visto, não se pode confundir o conceito de tributo com o de multa, sendo o princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV, da CF, somente aplicável a tributos.

Salientamos, ainda, que as alegações acerca do caráter confiscatório das multas devem ser dirigida ao Poder Legislativo, mais precisamente ao Congresso Nacional, sendo certo que as normais legais devem ser aprovadas nos estritos limites definidos pela Constituição da República.

Às autoridades administrativas cabem cumprir as determinações legais previstas na norma tributária de regência, não estando a aplicação da multa ao sabor de seu livre arbítrio, mas sim do decorrente poder vinculado ao qual está adstrito e não pode dele se afastar, portanto havendo atraso na entrega da declaração GFIP, ficará o contribuinte sujeito à aplicação da multa nos termos da lei.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, **rejeito a preliminar** arguida e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura