



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.723750/2015-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-003.213 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 20 de maio de 2020
Recorrente MARCOS TADEU ARCI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2010

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme a Súmula CARF nº 49, a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste qualquer previsão legal que determine a intimação do contribuinte para lhe informar que deixou de cumprir obrigação acessória e que o haverá lançamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXIGÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANDO HOVER ELEMENTOS SUFICIENTES À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Aplicação da súmula CARF 46, vinculante: “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.” Assim, a falta de intimação não viola o direito de defesa, o qual se exerce no âmbito do processo administrativo fiscal, após a ciência do auto de infração (art. 15 do Decreto nº 70.235/72).

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, E RAZOABILIDADE.

A análise da proporcionalidade e razoabilidade implica analisar se a aplicação da lei desbordou dos limites internos da própria norma jurídica.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. PRINCÍPIOS QUE REGEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PROIBIÇÃO DE CONFISCO.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais por força da Súmula nº 02.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de violação a princípio constitucional e, no mérito, em negar-lhe provimento. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10166.720092/2016-84, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Luís Ulrich Pinto, Fabiana Okchstein Kelbert, Honório Albuquerque de Brito e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 2001-003.211, de 20 de maio de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se na origem de lançamento efetuado pela Receita Federal do Brasil, por meio do qual foi constituído crédito tributário de multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

O enquadramento legal foi o art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Conforme se extrai do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, em síntese, falta de intimação prévia e a ocorrência de denúncia espontânea.

A turma julgadora da primeira instância administrativa concluiu pela total improcedência da impugnação e conseqüente manutenção do crédito tributário lançado.

No recurso voluntário, o contribuinte defende que teria ocorrido denúncia espontânea, falta de intimação prévia, violação a princípios constitucionais e os contidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, como proporcionalidade e razoabilidade, e violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco. Requer o cancelamento do débito tributário.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2001-003.213 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10882.723750/2015-13

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator.

Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 2001-003.211, de 20 de maio de 2020, paradigma desta decisão.

Da admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de modo que o conheço, **à exceção da alegação de violação a princípios constitucionais**, notadamente aos princípios que regem a administração pública e da vedação ao confisco.

Considerando que a atividade do Fisco é vinculada e que por força do princípio da legalidade está obrigado a aplicar a lei sem avaliar a validade jurídica de seu conteúdo, a análise da aplicação da multa ora combatida levaria necessariamente à avaliação da constitucionalidade da lei que a previu, o que não é possível nesta instância administrativa, por força do enunciado da Súmula CARF n.º 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, conheço dos demais pontos e passo a analisar o seu mérito.

MÉRITO

1. Da alegação de denúncia espontânea

Alega a recorrente, ademais, que poderia se beneficiar da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 472 da Instrução Normativa RFB N.º 971, de 13 de novembro de 2009 e no art. 138 do CTN.

Ao contrário do que pretende a recorrente, que nesse ponto fez uma leitura incompleta da legislação vigente, o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 472 da Instrução Normativa RFB N.º 971/2009 não alcança as multas por atraso na entrega da GFIP, conforme expressamente previsto no § 2º do mesmo art. 472:

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.

§ 2º Não se aplica às multas a que se refere o art. 476 os benefícios decorrentes da denúncia espontânea. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019) [Grifo nosso]

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 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 pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Melhor sorte não lhe assiste ao invocar a aplicação do art. 138 do CTN, pois este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou súmula dispondo sobre a inaplicabilidade deste dispositivo legal às declarações entregues com atraso:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Desse modo, o recurso não merece prosperar quanto ao ponto.

2. Da alegada falta de intimação prévia ao lançamento

No que diz respeito à alegação da recorrente de que deveria ter sido intimada antes do lançamento, cabem as seguintes considerações.

A primeira diz respeito à inexistência de lei que obrigue o fisco a intimar contribuinte que está em atraso com suas obrigações. Especificamente em relação à entrega da GFIP, eventual intimação para prestar esclarecimento em caso de declaração incompleta não afasta a aplicação da multa.

O art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 determina a necessidade da intimação apenas nos casos de não apresentação da declaração e de apresentação com erros ou incorreções.

No caso concreto, em que houve atraso na entrega da GFIP, a infração é fato que pode ser facilmente verificável pelo auditor fiscal, a partir dos sistemas internos da Receita Federal, ficando a seu critério a avaliação da necessidade ou não de informação adicional a ser prestada pelo contribuinte.

Importante ressaltar, ainda, **que em qualquer caso haverá a aplicação da multa**, conforme expressa determinação legal:

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). [Grifo nosso]

Diga-se, ademais, que a ação fiscal que antecede o processo administrativo é um procedimento de natureza inquisitória, em que a autoridade fiscal apura a ocorrência dos fatos previstos hipoteticamente na legislação tributária, e, confirmando que todos os elementos necessários para efetuar o lançamento estão presentes, deve lançar, atividade obrigatória e vinculada, por força do que determina o art. 142 do CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, se o fiscal conseguiu identificar a ocorrência do fato que enseja a aplicação de multa legalmente prevista, deve constituí-la por meio do lançamento, sendo desnecessária a intimação prévia do sujeito passivo.

Por fim, obrigatória a aplicação da Súmula nº 46 deste CARF:

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.

Aqui inexistente, portanto, qualquer violação ao art. 142 do CTN, uma vez que a multa aplicada está expressamente prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 para qualquer caso em que a declaração não seja entregue no prazo, o que se verificou no caso concreto.

3. Da alegada violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e demais princípios do art. 2º da Lei nº 9.784/99

O recorrente alega, ainda, que teria havido violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, e demais princípios constantes do art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Cabe esclarecer, então, no que consistem esses princípios.

Originária da doutrina germânica¹, a proporcionalidade é definida como um dos “limites dos limites” (Schranken-Schranken). Na obra referencial de Pieroth e Schlink, estes limites são entendidos como restrições que valem para o legislador e para a Administração Pública nos casos de restrição de direitos fundamentais.² Assim, os autores mencionados citam, dentre outros, o princípio da proporcionalidade, como sinônimo de proibição do excesso.³ De acordo com os autores mencionados, a proporcionalidade exige que o fim perseguido pelo Estado possa ser perseguido como tal, que o meio empregado pelo Estado possa ser assim empregado, que emprego deste meio seja adequado para atingir o fim pretendido e que o emprego deste meio seja necessário (exigível) para atingir o fim pretendido.⁴

Assim, a proporcionalidade deve atender a três requisitos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme ensina Humberto Ávila.⁵

¹ Ver HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Sergio Fabris Editor: Porto Alegre, 1998. p. 256. “A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.”

² PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 64-65. “*Der Begriff der Schranken-Schranken bezeichnet die Beschränkungen, die für den Gesetzgeber gelten, wenn er dem Grundrechtsgebrauch Schranken zieht. [...] Unter den Begriff Schranken-Schranken werden alle diese Beschränkungen jedoch üblicherweise nicht gefasst. Als Schranken-Schranken werden nur die folgenden erörtert: der Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Übermassverbot), [...]*”

³ No mesmo sentido, SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 397. Contra: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. O autor afirma que “o postulado da proporcionalidade não se confunde com o da *proibição de excesso*: esse último veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido, enquanto a proporcionalidade exige uma relação proporcional de um meio relativamente a um fim.” p. 165. Grifo do autor.

⁴ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 65. “*Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt im einzelnen zunächst, dass: - der vom Staat verfolgte Zweck als solcher verfolgt werden darf, - das vom Staat eingesetzten Mittel als solches eingesetzt werden darf, - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks geeignet ist und - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks notwendig (erforderlich) ist.*”

⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

A adequação pressupõe que o meio utilizado pelo legislador ou pela Administração Pública seja indicado para promover o resultado pretendido, ou seja, se por meio dele se consiga atingir o resultado pretendido.

A necessidade, por sua vez, significa que o meio empregado seja o menos gravoso para promover o fim colimado, de modo que não exista outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado.

Já a proporcionalidade em sentido estrito exige que as vantagens decorrentes da promoção do fim sejam maiores que a restrição de outro direito fundamental.⁶

O referido autor adverte também, que como postulado estruturador da aplicação de princípios que se superpõem em uma relação de causalidade entre meio e fim, não pode ser aplicada sem limitações; sua aplicação está sujeita aos requisitos antes enunciados.⁷

Aplicando os requisitos mencionado ao caso concreto, em que se discute penalidade por atraso na entrega de obrigação acessória, entendo que não houve violação dos princípios aludidos, a teor do que se expõe:

- a) Adequação: em um Estado de Direito, a lei é o meio mais indicado para se buscar o resultado pretendido, qual seja, o cumprimento pontual de obrigações acessórias;
- b) Necessidade: a previsão legal de penalidade é o meio menos gravoso para o Estado atingir sua finalidade de que os contribuintes cumpram pontualmente com suas obrigações. Ademais, não existe outro meio menos gravoso que possa ser empregado para atingir essa finalidade.
- c) Razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito: as vantagens desse meio superam as suas desvantagens, e não se observa qualquer restrição a direito fundamental na sua aplicação.

Vale destacar, por fim, que a própria Lei nº 8.212/91 estipulou os parâmetros mínimos e máximos na aplicação da penalidade ora combatida, como se observa:

⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009). (Vide Lei n.º 13.097, de 2015) (Vide Lei n.º 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 1o Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 2o Observado o disposto no § 3o deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Defende o recorrente, ainda, que teria havido violação dos princípios da finalidade e moralidade, sem indicar de que forma isso teria ocorrido.

Com efeito, na descrição dos fatos consta expressamente que a multa decorre de atraso na entrega da GFIP, obrigação acessória prevista em lei que estabelece prazos para o seu cumprimento. O descumprimento dessa obrigação, igualmente regulado por lei em sentido estrito, prevê a aplicação de multa, conforme se observa do art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, corretamente indicado no lançamento:

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: [Grifo nosso]

Como se vê, a descrição dos fatos hipotéticos no dispositivo legal indicado corresponde exatamente à conduta praticada pelo recorrente: o contribuinte, ora recorrente, deixou de apresentar a GFIP (declaração prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/916) no prazo assinalado pela lei.⁸ Esse é o antecedente da hipótese normativa. No consequente, consta a aplicação da multa, porque foi constatada a realização da hipótese normativa que a previa.

Desse modo, a aplicação da multa é uma decorrência lógica e obrigatória, por força do princípio da legalidade.

Reitera-se que a legalidade assume duas vertentes: obriga a Administração Pública a aplicar a lei quando ocorridos os fatos hipoteticamente descritos, e só permite que a Administração Pública atue quando houver lei que prescreva a sua atuação.

No caso concreto foi constatada a conduta que enseja a aplicação de multa como consequência de um comportamento legalmente previsto como hipótese de aplicação da penalidade: o recorrente deixou de apresentar a GFIP no prazo assinalado pela lei, o que teve por consequência a aplicação da multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Assim, a multa DEVE ser aplicada, em consonância com a legalidade.

Reitera-se que a multa ora combatida ingressou no ordenamento jurídico por meio da inclusão do art. 32-A na Lei 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, publicada no Diário Oficial da União em 28 de maio de 2009.

⁸ Art. 32. A empresa é também obrigada a:
(...)

IV – 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; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Isso significa que desde 28 de maio de 2009 todos os contribuintes tiveram a possibilidade de conhecer o texto da lei que introduziu a multa por atraso na entrega da GFIP.

Ademais, no direito brasileiro não se admite a alegação de desconhecimento da lei para descumpri-la. Assim dispõe o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB):

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Cumpra às empresas buscarem informações sobre a legislação vigente no que concerne às suas atividades empresariais.

Válidas e legais, portanto, as multas aplicadas em relação às declarações entregues com atraso no ano de 2010, ainda que o crédito tenha sido constituído em momento posterior, respeitado o art. 173, I do CTN.

Desse modo, entendo que não houve qualquer violação aos princípios mencionados pelo recorrente, de modo que desacolho seus argumentos.

4. **Da alegação de violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco**

Quanto à alegação do recorrente de que teria havido violação ao princípio da vedação ao confisco, impende reiterar que a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é vedado analisar alegações de inconstitucionalidade, como se observa da Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Desse modo, conforme já mencionado, não conheço do recurso no ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário, e no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de violação a princípio constitucional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito