



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



**Processo nº** 10930.721299/2018-20  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.502 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de outubro de 2020  
**Recorrente** IGUACU CONSTRUCOES E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. MULTA POR ATRASO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de apresentar GFIP dentro do prazo fixado para a sua entrega.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 49.

A denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE EXIGÊNCIA LEGAL. SÚMULA CARF Nº 46.

Por se tratar a ação fiscal de procedimento de natureza inquisitória, a intimação do contribuinte prévia ao lançamento não é exigência legal e desta forma a sua falta não caracteriza cerceamento de defesa, a qual poderá ser exercida após a ciência do auto de infração.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE INTERPRETAÇÃO. INEXISTÊNCIA

A multa por atraso na entrega da GFIP passou a existir no ordenamento jurídico a partir da introdução do artigo 32-A na Lei nº 8.212 de 1991, pela Lei nº 11.941 de 2009. O dispositivo não sofreu alteração, de forma que o critério para sua aplicação é único desde a edição da lei.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 2201-007.475, de 07 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 13886.720243/2018-29, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **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. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

1 - Trata o presente processo de auto de infração correspondente à multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009.

2 - Conforme se extrai do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, em síntese, a ocorrência de denúncia espontânea, falta de intimação prévia, alteração de critério jurídico, citou jurisprudência, preliminar de nulidade, preliminar de prescrição, princípios, que a Lei 13.097, de 2015, cancelou as multas.

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

4 - Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário com os argumentos a seguir sintetizados:

- denúncia espontânea prevista;
- direito à intimação prévia e fiscalização orientadora;
- aplicação do princípio da proporcionalidade e razoabilidade e confiscatório da multa;
- mudança de critério jurídico do art. 146 do CTN;

5 – É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

- 6 - O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

7 - Quanto ao recurso voluntário o contribuinte alega diversas matérias, que passo a analisar na ordem de suas alegações, independentemente de versarem sobre o mérito ou como preliminar, posto que assim foi organizada a peça recursal.

#### A) Da denúncia espontânea

8 – Em relação ao mérito melhor sorte não socorre ao contribuinte, sendo que da mesma forma que o item anterior essa matéria é pacífica nessa C. Turma e portanto adotando como razões de decidir do Ac. 2201-007.282 j. em 02/09/2020 da I. Conselheira Débora Fófano dos Santos, nego provimento ao recurso nesse ponto, *verbis*:

##### *Da denúncia espontânea*

*O Recorrente invocou a aplicação do artigo 472 da Instrução Normativa da Receita Federal nº 971 de 13 de novembro de 2009, a seguir reproduzido:*

*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.*~~

*§ 1º Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator com a finalidade de regularizar a situação que constitua infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)*

*§ 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)*

*O artigo 472 da IN RFB nº 971 de 2009 constitui-se em uma regra geral, esclarecendo que não há a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória no caso de regularização da situação antes de qualquer ação fiscal, salvo quando houver disciplina específica que disponha o contrário, eventual multa carecerá de amparo legal. As infrações por descumprimento de obrigação acessória são caracterizadas pela falta de entrega da obrigação e não pela entrega em atraso. A norma específica que regula a multa por atraso na entrega consta no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991 e artigo 476 da IN RFB nº 971 de 2009.*

*A redação do parágrafo único do artigo 472 estabelecia que “considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração (...)”, assim, no caso da entrega em atraso de declaração, a infração é a entrega após o prazo legal, não havendo meios de sanar tal infração, de forma que nunca poderia ser configurada a denúncia espontânea.*

*Corroborando com tal entendimento, o Superior Tribunal de Justiça já consolidou posição jurisprudencial na linha de que o instituto da denúncia espontânea não é aplicável para o contexto das obrigações acessórias, como a atinente à entrega de declarações e, no caso em apreço, a entrega a destempo da GFIP. A título de exemplo, cite-se os seguintes arestos:*

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

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

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

3 - Precedentes: AgRg no REsp 669851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp 331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp n.º 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; EREsp n.º 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 13/02/02. 4 – Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp n.º 884.939/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 19/02/2009).

**TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

I - A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é legal a exigência da multa moratória pelo descumprimento de obrigação acessória autônoma, no caso, a entrega a destempo da declaração de operações imobiliárias, visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal. Precedentes: AgRg no AG n.º 462.655/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 24/02/2003 e REsp n.º 504.967/PR, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 08/11/2004.

II - Agravo regimental improvido (AgRg no REsp n.º 669.851/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ de 21/03/2005).

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

1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp n.º 11.340/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/09/2011).

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE.**

1. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea quando se trata de multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória. Precedentes do STJ. 2. Agravo Regimental não provido (AgRg no REsp n.º 916.168/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/05/2009).

A Instrução Normativa RFB n.º 1.867 de 25 de janeiro de 2019<sup>1</sup> trouxe alterações à Instrução Normativa RFB n.º 971 de 13 de novembro de 2009,

<sup>1</sup> Publicado(a) no DOU de 28/01/2019, seção 1, página 64.

*visando adequar a norma geral de tributação previdenciária às alterações promovidas na legislação e ao próprio posicionamento jurisprudencial. Nesta seara, especificamente em relação ao artigo 472, o § 2º veda expressamente a aplicação dos benefícios decorrentes da denúncia espontânea às multas previstas no artigo 476, reproduzindo o entendimento consolidado da jurisprudência e que já vinha sendo adotado pela administração tributária. Neste contexto, a matéria encontra-se pacificada neste Colegiado, sendo objeto da Súmula CARF n.º 49, também com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, com o seguinte teor:*

**Súmula CARF n.º 49**

*A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

*Pertinente destacar que a infração apurada não pode ser afastada em razão do pagamento integral do tributo consignado na GFIP. De acordo com o artigo 32-A, II da Lei n.º 8.212 de 1991, a multa incide sobre o montante das contribuições previdenciárias informadas no documento ainda que tenham sido integralmente pagas pelo contribuinte.*

9 – Outrossim, os termos do voto do I. Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega no Ac. 2201-007.105 j. em 05/08/2020, *verbis*:

***“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.”*

---

Altera a Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das destinadas a outras entidades e fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

*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 desnecessária<sup>2</sup>. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado<sup>3</sup>:*

*“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 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).”*

<sup>2</sup> 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].

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

*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 GFIP's."*

#### B) Da intimação prévia

10 – Outrossim em casos análogos ao mesmo houve a rejeição de tal argumento, e no caso adoto como razões de decidir da I. Conselheira Débora Fofano dos Santos no Ac. 2201-007.282 j. em 02/09/2020 e rejeito tal preliminar, *verbis*:

***“Da intimação prévia do contribuinte antes da lavratura do auto de infração***

*A respeito da alegação do recorrente da inoportunidade de intimação prévia ao lançamento, a mesma não procede e não tem o condão de afastar a multa aplicada.*

*A ação fiscal é um procedimento de natureza inquisitória, onde o fiscal, ao entender que está em condições de identificar o fato gerador e demais elementos que lhe permitem formar sua convicção e constituir o lançamento, não necessita intimar o sujeito passivo para esclarecimentos ou prestação de informações. Não é a intimação prévia exigência legal para o lançamento do crédito. Nesse sentido a 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).*

*O artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, determina a necessidade da intimação apenas nos casos de não apresentação da declaração e a apresentação com erros ou incorreções. A infração de entrega em atraso da GFIP é fato em tese verificável de plano 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.*

*Não há aqui que se falar em cerceamento do direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório. O contencioso administrativo só se instaura com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo, ocasião em que ele exerce plenamente sua defesa, o que lhe é facultado após a ciência pelo interessado do documento de lançamento, tudo na observância do devido processo legal."*

#### C) Aplicação do princípio da proporcionalidade e razoabilidade e confiscatório da multa

11 - Quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

#### D) Mudança de critério jurídico do art. 146 do CTN

12 – Em relação a esse tópico adoto como razões de decidir e peço vênia para transcrição de parte do voto do Ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega no Ac. 2201-007.105 j. em 05/08/2020 *verbis*:

*“Da não violação ao artigo 146 do CTN à hipótese dos autos*

*De acordo com o artigo 146 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal está impossibilitada de modificar os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo e no que diz respeito a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução. Confira-se:*

*“Lei n. 5.172/66*

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

*Para a adequada compreensão do artigo 146 do Código Tributário Nacional, a primeira questão que se coloca é saber o que deve ser entendido por critérios jurídicos. Cuida-se de expressão que como tantas outras tem diversos significados. Entre os significados registrados pelos dicionaristas especializados, o que parece melhor adequado ao contexto do referido artigo 146 é o de ponto de vista. O termo critérios jurídicos há de ser compreendido como uma interpretação entre as diversas interpretações que uma norma jurídica pode suscitar sem que se possa razoavelmente cogitar de erro. Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>,*

*“A imodificabilidade do critério jurídico na atividade de lançamento tributário é um requisito para a preservação da segurança jurídica. Na verdade a atividade de apuração do valor do tributo devido é sempre uma atividade vinculada. A possibilidade de mudança de critério jurídico, seja pela mudança de interpretação, seja pela mudança do critério de escolha de uma das alternativas legalmente permitidas, transformaria a atividade de lançamento em atividade discricionária, o que não se pode admitir em face da própria natureza do tributo, que há de ser cobrado, por definição, mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

*Segundo Leandro Paulsen<sup>5</sup>, o artigo 146 do Código Tributário Nacional positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores. Em síntese, o artigo 146 se refere a situações de fato que estão consumadas e proíbe, portanto, a aplicação retroativa de novo critério jurídico.*

*A finalidade da norma jurídica em comento é proteger especificamente o sujeito passivo que tenha recebido a seu favor uma orientação direta do Fisco ou uma diretriz de aplicação da legislação tributária em sede de consulta ou no bojo de determinado processo administrativo fiscal no sentido de que a legislação tributária deve ser interpretada de maneira tal, de modo que se o contribuinte começa a pautar sua atuação de boa-fé naquela suposta interpretação, não poderá, de uma hora para outra, ser surpreendido com uma nova interpretação baseada em novo critério jurídico capaz de alcançar todo e qualquer fato gerador ainda não atingido pela decadência. Essa nova interpretação alcançará apenas os fatos geradores ocorridos após à sua introdução.*

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 84/85.

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

*A propósito, note-se que doutrina especializada tem entendido que a irretroatividade do novo critério jurídico nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional é invocável apenas pelo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido realizado com a aplicação do critério antigo. Contudo, ainda que a maior parte da doutrina entenda que em relação a outros sujeitos passivos a referida norma jurídica não proíbe a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos, Hugo de Brito Machado<sup>6</sup> entende que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não é admissível a despeito de se tratar de lançamentos relativos a outros sujeitos passivos. Confira-se:*

*“Realmente, a interpretação literal e isolada do art. 146 do Código Tributário Nacional nos levaria a admitir a aplicação retroativa de um novo critério jurídico, à consideração de que se trata de outro contribuinte e não daquele contra o qual exista já lançamento anterior, fundado no critério antigo. Entretanto, temos de considerar que os dispositivos da lei não devem ser interpretados em face apenas do elemento literal, nem muito menos isoladamente.*

*Assim, e se levarmos em conta o elemento sistêmico, e especialmente o princípio da hierarquia que preside o sistema jurídico, temos de concluir que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não se pode admitir, mesmo em relação a outros sujeitos passivos, porque isto lesionaria flagrantemente o princípio da isonomia.*

*Se as situações de fato são inteiramente iguais, o fato de já haver sido contra um dos sujeitos passivos feito um lançamento tributário não constitui critério hábil para justificar o tratamento diferenciado das duas situações iguais. Consequentemente, as duas situações iguais devem receber o mesmo tratamento jurídico.”*

*Esse ponto diz com a possibilidade de a modificação do critério jurídico resultar de uma decisão administrativa ou judicial. Por exemplo, uma decisão administrativa pode ser proferida no bojo de um processo tributário tendo por objeto um lançamento específico, mas se considerarmos que a modificação do critério jurídico só valerá para os novos fatos geradores, chegaríamos à conclusão de que essa decisão valeria para outros créditos, mas não para o crédito que deu origem à própria decisão. Estaríamos aí diante de um aparente paradoxo processual, porquanto teríamos uma decisão veiculando um critério “A” em determinado processo que não valeria para esse mesmo processo. A decisão produziria efeitos apenas externamente.*

*É por isso mesmo que a melhor exegese é a de que o artigo 146 do Código Tributário Nacional não trata necessariamente de decisão judicial ou administrativa que defina um novo critério jurídico em processo envolvendo lançamento realizado em face do mesmo sujeito passivo que tem a seu favor o critério jurídico revisto. Na verdade, o referido artigo quer dizer mais do que isso e tem cabimento às hipóteses em que se verifica a adoção de um novo critério jurídico em decisão administrativa envolvendo outro sujeito passivo ou quando se nota a modificação na jurisprudência administrativa ou judicial. Mas é claro que para que o novo critério possa legitimar o lançamento que envolve novos fatos geradores relativos ao sujeito passivo contemplado com o critério antigo, o contribuinte deverá ser cientificado pela autoridade fiscal, de alguma forma, a respeito da adoção daquele novo critério.*

*Seguindo essa linha de raciocínio, o ponto que deve ser aqui destacado é que na hipótese dos autos não há qualquer comprovação de que o artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009 foi aplicado no bojo de algum processo de consulta tributário ou em sede de determinado processo administrativo ou*

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 93.

*judicial envolvendo outro contribuinte que se encontrava em situação inteiramente equivale à sua, ou, ainda, que a jurisprudência da época dos fatos geradores aqui discutidos inclinava-se no sentido da aplicabilidade do referido artigo 472 no contexto das multas aplicadas nos casos de atraso na entrega de GFIP's.*

*Ao contrário, a empresa recorrente lança mão da alegação genérica de que, à época dos fatos objeto da presente autuação, a Receita Federal orientava seus auditores a não atuarem contribuintes que, por livre iniciativa, tivessem cumprido a obrigação acessória relativa à entrega das GFIPs, ainda que extemporaneamente e antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, conforme dispunha o próprio artigo 472, caput da IN n. 971/2009. Além do mais, não é de todo correto afirmar que essa sistemática apenas veio a ser alterada com a publicação da Solução de Consulta Interna n. 07 de 26 de março de 2014, porque o entendimento que ali foi proferido foi no sentido da inaplicabilidade do referido artigo 472 em relação à cobrança de multas aplicadas em decorrência da entrega de GFIPs após o prazo legalmente fixado para tanto. Confira-se:*

*“Solução de Consulta Interna n. 7 de 26 de março de 2014*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

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

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

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

*Na oportunidade, a Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (CODAC) da RFB acabou concluindo que o artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 é norma específica e, portanto, à luz do princípio da especialidade, deve prevalecer sobre a norma mais genérica constante do artigo 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, sem contar que o próprio artigo 476 da referida Instrução acabou normatizando a multa por atraso na entrega da GFIP.*

*À toda evidência, não existiu qualquer orientação direta do Fisco ou diretriz pela aplicação artigo 472 da IN n. 971/2009 no contexto das multas lavradas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91. Quer dizer, tanto não houve lançamento anterior lavrado em face da empresa recorrente em que a autoridade julgante tenha entendido pela aplicabilidade de tal sistemática, como também a empresa não demonstrou efetivamente que o referido artigo 472 tenha sido aplicado no bojo de algum processo de consulta tributário ou em sede de determinado processo administrativo ou judicial envolvendo outro contribuinte que se encontrava em situação inteiramente equivale à sua, ou, ainda, que a jurisprudência da época dos fatos geradores aqui discutidos inclinava-se no sentido da aplicabilidade do artigo 472 no contexto das multas aplicadas pela entrega de GFIPs após o prazo legal fixado para tanto.*

*Tudo isso nos leva a assinalar, em senda conclusiva, que a sistemática prevista no artigo 472, caput da Instrução Normativa n. 971/2009 não era adotada pela Receita Federal no contexto das multas aplicadas em decorrência da entrega das GFIPs após o prazo legal fixado para tanto. O critério jurídico adotado pela*

*autoridade fiscal sempre foi no sentido de que o referido artigo 472 não se aplica às multas lavradas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, sem contar que o próprio artigo 476 da referida IN acabou normatizando a multa por atraso na entrega da GFIP, restando-se concluir, portanto, que não há falar em qualquer violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.”*

13 - Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, voto em conhecer do recurso e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, na forma da fundamentação.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de 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, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator