



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.721758/2018-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.694 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2020
Recorrente LUXAL ALUMÍNIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2013

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

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

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP.
INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE.
SÚMULA CARF N. 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

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.
PREVISÃO LEGAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(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, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

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 a GFIP da competência de 132013 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A, § 3º, II, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 500,00 (quinhentos reais) (fls. 41).

A empresa foi devidamente notificada da autuação em 10.05.2018 (fls. 27) e apresentou Impugnação em 18.06.2018 (fls. 4/15), sustentando, em síntese, (i) a ocorrência da denúncia espontânea, (ii) a necessidade de intimação prévia, (iii) a impossibilidade de aplicação de entendimento novo de forma retroativa e, por fim, iv) a natureza confiscatória da multa aplicada.

Com base em tais alegações, a ora recorrente requereu o acolhimento da Impugnação para eu fosse decidido pelo cancelamento da multa.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 32/39, a 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“Trata-se de analisar lançamento referente à multa por atraso na entrega de GFIP relativa ao ano-calendário de 2013. A impugnante alega a ocorrência de denúncia espontânea, falta de intimação prévia, alteração de critério jurídico, preliminar de decadência, preliminar de prescrição, princípios.

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 que se refere à decadência, não assiste razão à interessada. Trata-se de lançamento de ofício, devendo-se aplicar o disposto no CTN, art. 173, I, verbis:

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;

Assim, tratando-se de autuação relativa a multa por atraso na entrega da GFIP, o lançamento só poderia ser efetuado após o vencimento do prazo de entrega da primeira declaração objeto da multa. Logo, iniciou-se a contagem do prazo decadencial em 1º de janeiro do ano seguinte.

Tendo a ciência do lançamento ocorrido antes de transcorridos cinco anos, não procede a preliminar de decadência levantada. 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.

A ação fiscal é procedimento administrativo que antecede o processo administrativo fiscal. Sendo procedimento de natureza inquisitória, a ação fiscal tem por escopo a obtenção dos meios de prova e demais elementos necessários ao lançamento tributário, todos expressos no PAF, art. 9º, e no CTN, art. 142.

Nessa fase dita inquisitória, muito embora os limites legais devam ser respeitados, a intimação do contribuinte somente terá lugar se necessária ou oportuna, não cabendo alegar cerceamento do direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório ou devido processo legal. De fato, após a ciência do auto de infração é que o contribuinte poderá exercer o direito de defesa com todas as garantias constitucionais e legais inerentes.

As disposições insertas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não contrariam o entendimento manifestado acima. Em nenhum momento há imposição de prévia intimação ao lançamento tributário. Apenas nos casos em que a intimação é necessária, qual sejam a não apresentação da declaração e a apresentação com erros ou incorreções é que a intimação deve ser realizada.

Portanto, a intimação que anteceda a constituição do crédito tributário somente será realizada se necessária, visando suprir o lançamento daqueles elementos previstos em lei e sem os quais ele poderia resultar ineficaz.

É esse o entendimento do Conselho de Contribuintes, conforme ementas abaixo transcritas:

(...)

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar.

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:

(...)

O auto de infração indica que houve fato gerador de contribuição previdenciária na competência em que houve o lançamento da multa.

A exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

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

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 e estabelece que:

(...)

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.

O parágrafo único do art. 472 da IN estabelece que “considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração[...]”, entretanto, no caso da entrega em atraso de declaração, a infração é justamente essa (entrega após o prazo legal), não havendo meios de sanar tal infração, de forma que nunca poderia ser configurada a denúncia espontânea.

Outro fator que corrobora com esse entendimento é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao disciplinar que o art. 138 do CTN é inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal:

(...)

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.

Não há que se falar também em alteração de critério jurídico, violação do princípio da segurança jurídica ou do princípio da publicidade. Essa alteração ocorreu já no início de 2009, com a inserção do art.32-A da Lei nº 8.212, de 1991, no arcabouço jurídico pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterando a sistemática de aplicação de multas

vinculadas à GFIP, em especial com a previsão de aplicação da multa por atraso na entrega de GFIP, até então inexistente.

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.

Dessa forma voto por julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 16.12.2019, conforme fls. 43, o contribuinte protocolou Recurso Voluntário de fls. 47/55, protocolado em 13.01.2020 (fls. 46), sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este E. Tribunal administrativo para apreciação do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observe, de logo, que a recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da preliminar de Prescrição

- Considerando que a GFIP foi entregue em setembro de 2014, transcorreu mais de 5 (cinco) anos após a constituição definitiva do crédito tributário, que se deu após 30 (trinta) dias da notificação do lançamento.

(ii) Da preliminar de Ilegalidade – Falta de intimação prévia - Não observância ao devido processo legal

- Como a GFIP referente ao PA de 01/2014 somente foi entregue em 09/2014, uma vez constatado o atraso na entrega e, assim, a infração prevista no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, o contribuinte deveria ter sido intimado para apresentar sua declaração ou prestar esclarecimento, o que não ocorreu no caso em tela, o que afronta os princípios do devido processo legal e do contraditório; e

- Que o Fisco deveria ter notificado instantaneamente a empresa no momento da transmissão da GFIP em atraso, gerando a multa imediatamente, e não o ter feito somente próximo ao término do prazo decadencial, ciente da irregularidade durante todo este tempo.

(iii) Da entrega das GFIPs e do reconhecimento da denúncia espontânea

- Que entregou a GFIP sem que tenha ocorrido qualquer procedimento administrativo fiscalizatório, tendo pautado sua conduta fiscal baseada no instituto da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional e artigo 472 da Instrução Normativa 971/09, sendo que tal instituto tem como essência incentivar a regularização de pendências acessórias ou principais, e não meramente arrecadatório.

(iv) Da não aplicação da legislação e violação de princípios constitucionais

- Que os princípios constitucionais que regem a administração pública - legalidade, impessoalidade, moralidade, proporcionalidade, razoabilidade e razoabilidade - devem limitar a discricionariedade do agente fiscal na aplicação de sanções pecuniárias tributárias, evitando penalidades desproporcionais e desarrazoadas após quase 5 (cinco) anos da entrega da declaração; e

- Que a suposta infração de natureza acessória tinha por objetivo exatamente informar o montante do tributo devido que alcançou seu objetivo de forma plena e eficaz, afinal o pagamento integral do tributo consignado na GFIP ocorreu antes de qualquer iniciativa fiscal. Por isso, a multa imposta é ausente de amparo legal e não possui justificativas para o lançamento realizado.

Com base em tais alegações, a recorrente requer o acolhimento e provimento do presente recurso para que seja reformado o acórdão de primeira instância, sendo preliminarmente reconhecida a prescrição e a ilegalidade do procedimento fiscal, e, no mérito, a extinto o crédito lançado pela multa, bem como o cancelamento desta.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

Antes mesmo de proceder com a análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva no sentido de destacar que a preliminar de prescrição não foi suscitada em sede de impugnação, todavia é bem verdade que tanto a prescrição quanto a decadência são matérias de ordem pública e, portanto, podem ser reconhecidas inclusive de ofício por parte do julgador e em qualquer momento ou grau de jurisdição. Por esses motivos que entendo por bem discorrer sobre o instituto da prescrição tributária, dando ênfase, é claro, a sua inaplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme veremos no tópico a seguir.

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

De logo, note-se que o instituto da prescrição tributária previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional não é aplicável no curso do processo administrativo fiscal, porque, em primeiro lugar, o crédito tributário discutido em processo administrativo fiscal fica com exigibilidade suspensa, conforme prescreve o artigo 151, inciso III do Código Tributário

Nacional¹, e, em segundo lugar, enquanto perdurar o processo administrativo fiscal não haverá decisão definitiva ou constituição definitiva do crédito tributário, que, aliás, é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

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

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

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

O prazo de cinco anos é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que o lançamento tributário torna-se definitivo quando o contribuinte, notificado, deixa de impugnar, ou, intimado da decisão, deixa de recorrer, ou, ainda, quando é intimado da decisão final administrativa da qual não caiba mais qualquer recurso². Em outras palavras, os créditos tributários surgidos no contexto de uma autuação de ofício – essa a hipótese dos autos – tornam-se definitivos quando o prazo para a apresentação de impugnação ou para a interposição do recurso administrativo transcorre *in albis* ou quando já não cabe mais recurso.

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

“Decreto n. 70.235/72

Art. 42. São definitivas as decisões:

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

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

III - de instância especial.

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

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

A hipótese dos autos poderia enquadrar-se tão-somente no inciso II ou no inciso III, de modo que a definitividade aí ocorrerá apenas quando for proferida decisão de 2ª instância de que não caiba mais recurso ou, se cabível, na hipótese em que decorra o prazo sem que o

¹ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

² 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.

sujeito passivo tenha interposto recurso especial, ou, ainda, no caso em que o sujeito passivo, cumprindo-se os requisitos legais, entenda por interpor o respectivo recurso especial e, portanto, provoque uma decisão da instância especial, a qual, aliás, foi substituída pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. A decisão da CSRF será definitiva e encerrará o processo administrativo fiscal e dela não caberá qualquer recurso ou pedido de reconsideração.

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

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

[...]

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

[...]

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

6. Recurso especial não provido.

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

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

2. Intimação prévia - Da observância à legislação tributária vigente 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 aspectos³.

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*⁴. 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 Nacional⁵.

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).

³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁴ 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.

⁵ 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.

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

[...]

§ 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).”

Assim, 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, conforme confessado pela própria recorrente a transmissão da declaração em setembro de 2014 para reportar fato gerador de contribuição previdenciária do exercício de 2013.

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).

Diferentemente do que alega a recorrente, não há se falar, aqui, em inobservância ao devido processo legal, porque 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.

3. Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea em relação às obrigações acessórias e da Súmula CARF n. 49

Pois bem. Penso que a questão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional não comporta maiores digressões ou complexidades. A propósito, confira-se o que dispõe o referido artigo:

“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.”

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*” 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 desnecessária⁶. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado⁷:

“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

⁶ 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].

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

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 não alcança a penalidade decorrente do atraso da entrega da declaração, incluindo-se, aí, as GFIPs.

4. Ilegalidade e não aplicação de princípios constitucionais e aplicação da Súmula CARF n. 2

De fato, toda multa exerce a função educacional 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 conforme determina a lei, qual seja o inciso II do § 3º do 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, pois somente deixou de aplicar a multa com fundamento no inciso II do *caput* deste artigo 32-A – como quer o recorrente – porque outro dispositivo normativo da mesma lei, qual seja o inciso II do § 3º, especificou e fixou valor mínimo para a multa disposta naquele inciso II do *caput* do artigo 32-A, para caso de declaração de fato gerador de contribuição previdenciária no período.

Ademais, a alegação de que a multa não atende os princípios constitucionais aplicados à administração pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, proporcionalidade, eficácia e razoabilidade) não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

Não pode a autoridade julgadora administrativa, invocando princípios constitucionais, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente.

Isso significaria declarar a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal da multa imposta, o que é vedado aos membros do CARF, na forma do quanto fixado na Súmula CARF n. 2, abaixo trazida:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, torna-se impossível o questionamento de ilegalidade da norma balizadora da multa lançada, ainda mais quando se sabe que aos membros do CARF 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, como dito, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do CTN.

Ademais, o 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, excetuando-se algumas hipóteses, em especial nos casos de decisões proferidas pelo STF e STJ em sede de repercussão geral ou recursos repetitivos:

“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.”

No mesmo sentido do artigo 62 acima tratado, o artigo 41, IV, do Anexo II do mesmo Regimento Interno determina a vinculação administrativa dos membros do CARF ao texto da lei, devendo limitar-se a aplicá-la sem a emissão de qualquer juízo relativo à sua constitucionalidade ou validade.

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

ANEXO II

CAPÍTULO III

DOS DEVERES DOS CONSELHEIROS

Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos;

Assim, cumpre esclarecer que, por força constitucional (CF/88, Arts. 97 e 102), qualquer análise relativa à constitucionalidade e validade do preceito constitucional ventilado pelo recorrente deve ser realizada pelo Poder Judiciário, não cabendo aos membros do CARF a análise sobre esta matéria, estando sua atividade vinculada à legislação que dispõe acerca da multa a ser aplicada nesta espécie de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, quando constatada a infração em tela.

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe ao 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 cancelada tal como pretende a recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega