



Processo nº	10935.723636/2015-21
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2201-007.113 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	05 de agosto de 2020
Recorrente	LIRIO WALMIR HEIN 01916796907
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação aquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. 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 8.212/1991, com redação dada pela Lei 11.941/2009.

O referido artigo 32-A não sofreu alteração, de modo que a sistemática prevista no artigo 472, *caput* da Instrução Normativa n. 971/2009 não é aplicado pela Receita Federal do Brasil no contexto das multas aplicadas em decorrência da entrega das GFIPs após o prazo legal fixado para tanto.

INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 49.

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

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

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

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata.

consustanciado no Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 9º da Lei n. 8.212/91, por apresentação fora do prazo legal estabelecido de GFIPs, com consequente aplicação de penalidade.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido, aqui adotados. Na ementa do acórdão estão sumariados os fundamentos da decisão, que se encontram detalhados no voto exarado pela procedência do lançamento.

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso e, ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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 paradigmático como razões de decidir:

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

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

(i) Do direito:

- Que norteou sua ações com fundamento no instituto da denúncia espontânea previsto artigo 472 da Instrução Normativa 971/2009, sendo que o entendimento ali constante já era previsto nos artigos 672 da Instrução Normativa INSS/DC n. 100 de 18 de dezembro de 2003 e 645 da Instrução Normativa MPS/SRP n. 03 de 14 de julho de 2005, de modo que a multa não deve ser aplicada nas hipóteses em que o contribuinte envia sua declaração GFIP antes do início de qualquer procedimento fiscal, por força do que também dispõe o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

- Que a Receita Federal passou a aplicar multas por atraso na entrega de GFIP em 2014 e antes disso sempre entendera que a entrega da GFIP realizada antes do início de qualquer procedimento fiscal caracterizaria a denúncia espontânea nos termos do artigo 472 da Instrução Normativa 971/2009; e

- Que houve violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade previstos no artigo 2º, *parágrafo único*, inciso VI da Lei n. 9.784/99, haja vista que a multa de R\$ 500,00 representa quase 500% do valor do tributo devido e, portanto, passou a apresentar caráter de novo tributo e acabou revelando caráter confiscatório;

- Que se baseava no artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009, cujo entendimento ali constante já era previsto nos artigos 672 da Instrução

Normativa INSS/DC n. 100 de 18 de dezembro de 2003 e 645 da Instrução Normativa MPS/SRP n. 03 de 14 de julho de 2005, de modo que a multa não deve ser aplicada nas hipóteses em que o contribuinte envia sua declaração GFIP antes do início de qualquer procedimento fiscal;

- Que as GFIP's objeto da autuação foram transmitidas antes do início de qualquer procedimento fiscal, sendo que os artigos 32-A da Lei n. 8.212/91 e 47 da Instrução Normativa n. 971/2009 dispõem pela obrigatoriedade do Fisco em intimar previamente o contribuinte para que possa prestar esclarecimentos a respeito do atraso das declarações, sendo que em nenhum momento a empresa foi intimada para tanto;
- Que não houve, no caso, intimação do contribuinte omissa, conforme determina expressamente o artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, nem tampouco houve a imposição de multa no ato do recebimento da GFIP fora do prazo ou no mês seguinte ou nos anos seguintes e que o Fisco, portanto, acabou tolerando e acabou contribuindo decisivamente para a continuidade da infração para, passados quase cinco anos, lançar as multas nos estertores da decadência tributária.
- Que a multa aplicada contraria o entendimento perfilhado na Súmula 410 do STJ, que dispõe que “a prévia intimação pessoal do devedor constitui condição necessária para a cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação de fazer ou não fazer”;
- Que a atuação do Fisco em proceder com a aplicação da multa depois de quase cinco anos acabou violando os princípios da moralidade, legalidade, eficiência, imparcialidade e razoabilidade, os quais, aliás, regem toda a atividade da administração pública;
- Que em nenhum momento houve falta de pagamento do tributo devido e que o Fisco quedou-se inerte por quase cinco anos mesmo sabendo que a entrega das declarações estavam sendo realizadas fora do prazo regulamentar;
- Que a Receita não pode se valer da sua própria Instrução Normativa n. 971/2009 para aplicar sanções e ao mesmo tempo não obedecer e observar o capítulo que trata do instituto da denúncia espontânea, sendo que se não possível afastar a aplicação da multa pela denúncia espontânea nos moldes do artigo 472 da referida Instrução Normativa, tal disposição normativa perderia sentido;
- Que houve violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que a autoridade administrativa passou a aplicar multas por atraso na entrega das GFIP's apenas em 2014, sendo que tais cobranças apenas seriam devidas a partir de 2014, restando-se concluir portanto, que houve alteração de critério jurídico; e
- Que não houve prejuízo ao erário e que a atuação do Fisco em proceder com a aplicação da multa depois de quase cinco anos acabou violando os princípios da moralidade, legalidade, eficiência, imparcialidade e razoabilidade, os quais, aliás, regem toda a atividade da administração pública.

(ii) Da fiscalização orientadora:

- Que é enquadrada como microempresa e que, portanto, a autoridade fiscal é obrigada a realizar a fiscalização orientadora nos termos do artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006, de modo que a sua inobservância acaba atentando contra os direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial, de acordo com o referido artigo 55, § 8º, sem contar que o tratamento favorecido às micros e pequenas empresas encontra-se previsto no artigo 170, *caput*, inciso IX da Constituição Federal.

(iii) Da prescrição do prazo da decisão administrativa:

- Que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 dispõe que a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas, ou recursos administrativos, sendo que, no caso, esse prazo teria se esgotado em 2017, daí por que a multa deve ser cancelada, já que a decisão administrativa definitiva não foi proferida dentro do referido prazo legal.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que o presente recurso voluntário seja provido, bem assim que haja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, ao final, que que o débito fiscal seja cancelado.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentramos na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação, a empresa recorrente não arguiu quaisquer questões a respeito da aplicação do instituto da fiscalização orientadora previsto no artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006, sendo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que essa questão não foi alegada em sede de impugnação e não foi objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1^a instância, não poderia ter sido suscitada em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompREENsões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal

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

e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: “basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.”

² DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais*. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que na sistemática do processo administrativo fiscal as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n.º 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n.º 70.235/72”

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)."

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

“Decreto n.º 70.235/72”

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)."

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Sessão de 06.06.2011. Publicado em 06.06.2011)."

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

[...]

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Sessão de 27.11.2018. Publicado em 11.12.2018).

O que deve restar claro é que alegação a respeito da aplicação do instituto da fiscalização orientadora previsto no artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006 não deve ser conhecida e, por isso mesmo, não pode ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que se trata de questão nova. Quer dizer, trata-se de questão que poderia ter sido suscitada quando do oferecimento da impugnação e não o foi, de modo que não poderia ser suscitada e apreciada apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-la estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

Por outro lado, é de se reconhecer que a alegação da ocorrência da suposta prescrição com base no artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 apenas poderia ser arguida em sede de recurso voluntário, já que o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias ali constante deve ser contado do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos, restando-se perceber, portanto, pela impossibilidade de a empresa fazê-lo em sede de impugnação, diferentemente do que ocorre com a alegação a respeito da aplicação do instituto da fiscalização orientadora previsto no artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006. Por essas razões, entendo que a alegação da ocorrência de suposta prescrição deve ser conhecida e examinada.

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

1. 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 Machado³,

“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 Paulsen⁴, 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 comece a pautar sua atuação de boa-fé

³ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 84/85.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

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.

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 Machado⁵ 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

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 93.

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.º 971/2009 foi 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 equivalente 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 autuarem 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.º 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.º 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.º 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 judicante 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.

2. Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e da aplicação da Súmula CARF n. 49

Pois bem. Penso que a questão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto tanto no artigo 138 do Código Tributário Nacional quanto no artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009, em sua redação original, não comporta maiores digressões ou complexidades. A propósito, confira-se o que dispõem os referidos artigos:

“Lei n. 5.172/66

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Instrução Normativa RFB n. 971/2009

Art. 472. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB.”

De fato, boa parte da doutrina tem afirmado que o instituto em apreço seria de todo aplicável às sanções por descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O entendimento é o de que a expressão “*se for o caso*” constante do artigo 138 do Código Tributário Nacional deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente 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 indubioso 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

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.

título de informação, registre-se que quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.466.966/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, a Corte Superior entendeu que a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF, ainda que o sujeito passivo seja beneficiário de imunidade e isenção.

A jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF também tem se manifestado no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea no âmbito das sanções por descumprimento de obrigações acessórias tal como ocorre nos casos de atraso na entrega das declarações, incluindo-se, aí, as GFIPs. Esse o teor da Súmula Vinculante CARF n. 49, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 49

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Portanto, no âmbito deste Tribunal predomina o entendimento de que a denúncia espontânea prevista nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 não alcança a penalidade decorrente do atraso da entrega da declaração, incluindo-se, aí, as GFIP’s.

3. Da desnecessidade de intimação prévia do sujeito passivo e da aplicação da Súmula CARF n. 46

É sabido que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, conforme bem estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

A despeito de o Código prescrever que o lançamento é o procedimento *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*, a doutrina costuma tecer críticas à locução “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, porque, de fato, o lançamento não tende para coisa nenhuma, mas é o próprio resultado da verificação da ocorrência do fato gerador. Sem que tenha previamente sido verificado a realização desse fato, o lançamento será descabido, já que tal ato jurídico administrativo pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias já tenham sido realizadas e

que o fato gerador da obrigação tributária já tenha sido identificado nos seus vários aspectos⁸.

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*⁹. 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 Nacional¹⁰.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que a redação do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 é bastante clara ao prescrever que aquele que deixar de apresentar a declaração a que se refere o artigo 32, inciso IV da referida Lei no prazo fixado sujeitar-se-á às sanções cabíveis, sendo que a intimação prévia ao lançamento será realizada apenas nas hipóteses em que o contribuinte não tenha apresentado a declaração ou tenha apresentado com incorreções ou omissões. Confira-se:

“Lei n. 8.212/91”

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

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

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

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

⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."

A intimação que antecede a lavratura do Auto de Infração apenas deve ser realizada nas hipóteses em que a autoridade autuante não dispõe de elementos suficientes à comprovação da infração tributária ou, ainda, nas hipóteses em que o contribuinte não tenha apresentado a declaração ou tenha apresentado com incorreções ou omissões, de acordo com o que prescreve artigo 32-A da Lei n. 8.212/91. No caso em tela, perceba-se que a infração restou comprovada a partir da efetiva entrega fora do prazo das GFIPs.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona quanto a desnecessidade de intimação prévia do sujeito passivo nos casos em que a autoridade dispõe de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Esse o teor da Súmula CARF n. 46, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, a apresentação das GFIPs fora do prazo legal estabelecido para tanto não enseja a intimação prévia do sujeito passivo. Apenas nas hipóteses em que a autoridade autuante não dispõe de elementos suficientes relativos à comprovação da efetiva subsunção do fato infracional à norma jurídica é que a referida intimação se faz necessária, não sendo essa, portanto, a hipótese dos autos.

4. Das obrigações acessórias como obrigações autônomas

A palavra *obrigação* deriva do latim *obligatio*, do verbo *obligare* (atar, ligar, vincular), que exprime, literalmente, a ação de se mostrar atado, ligado ou vinculado a alguma coisa. Em sentido amplo, a palavra *obrigação* é empregada em Direito para designar o vínculo jurídico que liga dois sujeitos de direitos e obrigações.

Como ocorre no direito das obrigações em geral, as obrigações tributárias consistem em um vínculo que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há, pois, em toda obrigação um direito de

crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo, sendo que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é óbvio, o que deve fazer ou deixar de fazer¹¹.

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária é principal ou acessória e que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da fiscalização tributária. Confira-se:

Lei n. 5.172/66

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

Pelo que se pode observar, quando o Código fala em obrigação principal está se referindo à obrigação de pagar o tributo, à obrigação tributária de dar, a qual, aliás, revela-se como obrigação de caráter patrimonial ou pecuniário. Ao lado da obrigação de *dar* ou de pagar o tributo, o Código elenca as obrigações acessórias. As obrigações acessórias têm como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos.

A propósito, note-se que a natureza acessória não deve ser compreendida no sentido de ligação a determinada obrigação outra da qual dependa. Por isso mesmo que a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação principal de pagar tributo à qual se liga ou parece ligar-se imediatamente é inexistente em face de imunidade, não incidência ou de isenção tributária. O caráter da *acessoriedade* há de ser entendido, portanto, no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. *Acessoriedade* no sentido de se tratar de uma obrigação que é instrumento da outra, quer dizer, que apenas existe para instrumentalizá-la¹². É nesse sentido que dispõe Luciano Amaro¹³:

“A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias *acessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de

¹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 289-290.

¹³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc.”

Celso Ribeiro Bastos¹⁴ também tem se manifestado de igual modo:

“A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do pagamento do tributo. Sem a obrigação acessória, o Poder Público não teria meios de exigir o tributo. São tidas por obrigações acessórias, também denominadas formais ou instrumentais: a emissão de notas, escrituração de livros etc.”

De fato, a obrigação acessória de “X” não supõe que “X” (ou “Y”) possua, necessariamente, alguma obrigação principal, bastando, para tanto, que haja a probabilidade de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”. Mas não se dispensa essa probabilidade, já que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”. E muito embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais, não obstante se alinhem, em grande número de situações, com uma obrigação principal efetiva¹⁵.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata. É por isso mesmo que ainda que o contribuinte cumpra com as suas respectivas obrigações principais de pagar tributos não estará livre ou desobrigado de cumprir com as obrigações acessórias de, por exemplo, emitir documentos fiscais, escriturar livros ou mesmo apresentar GFIPs na forma, prazo e condições tais quais previstos na legislação de regência, conforme bem preceitua o artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91.

A propósito, 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. 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

¹⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ED. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

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

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

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."

Seguindo essa linha de raciocínio, cabe destacar, ainda, que, a despeito da infração pelo descumprimento de obrigação acessória não ter causado prejuízo ao Fisco, isso não significa que a penalidade não deva ser aplicada, porque, conforme bem pontuou a autoridade judicante de 1^a instância, a exigência de penalidade independe da capacidade financeira do sujeito passivo ou da existência de danos causados à Fazenda.

Em suma, o que deve restar claro é que as obrigações acessórias são autônomas e subsistem ainda que a obrigação principal de pagar tributo inexista ou tenha sido cumprida. Por essas razões, entendo que as alegações da empresa recorrente nesse ponto não devem ser acolhidas.

5. Das alegações de violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade e do caráter confiscatório da multa e da aplicação da Súmula CARF n. 2

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, restando-se concluir,

portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a constitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a constitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de constitucionalidade. 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 constitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF N° 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 constitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2”

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

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a constitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias vigentes, reafirmo que a multa aplicada com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, não pode ser afastada ou reduzida tal como pretende a empresa recorrente.

6. Da inteligência do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 como norma programática e da aplicação da Súmula CARF n. 11

Decerto que o problema que os contribuintes enfrentam no que diz respeito à duração razoável dos seus processos administrativos fiscais não é de hoje, como também não é de hoje que o legislador tenta fixar

prazos para que tais processos sejam julgados em tempo razoável e tenta estabelecer sanções para o seu descumprimento.

E ainda que nosso ordenamento jurídico tenha sempre nos dado referências claras de que as autoridades administrativas devem conceder respostas rápidas e satisfatórias às necessidades sociais e aos respectivos pleitos dos contribuintes, note-se que apenas com o advento da Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004, que a duração a razoável do processo, judicial ou administrativo, acabou sendo proclamada como garantia constitucional, nos termos do artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal¹⁶.

Nesse contexto, note-se que ao instituir a Receita Federal do Brasil por meio da Lei n. 11.457 de 16 de março de 2007, o legislador também acabou dispondo sobre o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que a autoridade administrativa profira decisão no âmbito do processo administrativo federal. Confira-se:

“Lei n. 11.457/2007”

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

A título de informação, registre-se que o referido artigo em sua redação original era composto de dois parágrafos os quais foram vetados pelo então Presidente da República. Enquanto o primeiro parágrafo admitia a prorrogação justificada do prazo pelo período máximo de 180 dias, o segundo previa a interrupção do prazo por até 120 dias quando a realização de diligências se mostrasse necessária, as quais, aliás, também deveriam ser executadas no prazo máximo de 120 dias, sob pena de que seus resultados fossem presumidos em favor do contribuinte.

O fato é que jamais existiu sanção explícita para o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Inclusive, a sanção que era prevista no parágrafo 2º aplicar-se-ia apenas aos casos de não cumprimento do prazo de diligência, o que significa dizer, portanto, que um processo administrativo pode demorar, em tese, tantos anos sem que seja julgado em primeira instância sem que haja expressamente a aplicação de qualquer sanção.

A falta de uma clara consequência jurídica para a passagem *in albis* do prazo previsto no artigo 24 da Lei n. 11.457/07 tem gerado um amplo espectro de manifestações doutrinárias sobre os efeitos da norma. Pode-se dizer que existem basicamente duas correntes doutrinárias diametralmente opostas: de um lado, há aqueles que atribuem máxima eficácia à norma – e, aí, a norma acaba estabelecendo ou um prazo de prescrição ou um prazo decadencial – e, de outro lado, encontram-se aqueles que praticamente lhe negam quaisquer efeitos práticos.

¹⁶ Cf. Constituição Federal de 1988. Art. 5º (omissis). LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Entre os que defendem a máxima eficácia da norma, Eduardo Domingos Bottallo¹⁷ dispõe a respeito da perda do direito de a fazenda arrecadar o crédito tributário em decorrência da ocorrência da prescrição intercorrente. Após discorrer sobre os efeitos da utilidade potencial ou eficácia mínima da regra contida no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, o referido autor conclui o seguinte:

“Aos efeitos retro-apontados e com base em idênticos fundamentos, é perfeitamente possível acrescentar a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo.

É que a injustificada inobservância, nesta espécie de processo, da garantia da *duração razoável*, não pode deixar de gerar consequência para o Estado, a quem cabe assegurar o seu andamento. Tal consequência há de traduzir-se na perda do direito de arrecadar o crédito.”

Ao ser indagado sobre a possibilidade de a previsão constante do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 poder ser considerada como uma previsão normativa específica que cuida do prazo de extinção do crédito tributário no curso do processo administrativo, Hugo de Brito Machado¹⁸ dispõe tratar-se de um prazo decadencial para que haja a confirmação do lançamento impugnando. Confira-se:

“(...) o problema de preservação da segurança jurídica, evitando-se que permaneça em aberto, indefinidamente, o prazo para a conclusão dos atos da Fazenda Pública, necessários à solução definitiva das pendências suscitadas com a sua pretensão de haver determinado valor a título de crédito tributário, era um problema a ser resolvido pelo legislador, com a fixação de um prazo para a conclusão definitiva do lançamento, entendido como acertamento definitivo, pela Fazenda Pública, de sua relação com o contribuinte.

Tal prazo foi agora estabelecido. Não propriamente um prazo para a conclusão do procedimento, mas um prazo para a prática dos atos decisórios, o que, aliás, constitui solução bem mais adequada do que o estabelecimento de um prazo para a conclusão do processo administrativo de lançamento, pois os casos são diferentes e não seria razoável exigir-se ficassem concluídos em prazo igual. Seja como for, é indiscutível que a norma do art. 24 da Lei nº 11.457/07 consubstancia prazo para o exercício do direito de fazer o lançamento definitivo, vale dizer, o direito de a Fazenda Pública fazer o acertamento de sua relação tributária com o contribuinte, para que possa deste exigir o crédito respectivo.

Cuida-se, portanto, de prazo de decadência.

[...]

1º) Consoante a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Federal, não existe prazo para a conclusão do processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, cumprindo ao legislador a tarefa de remover essa causa de insegurança na relação jurídica tributária.

¹⁷ BOTTALO, Eduardo Domingos. “Notas sobre a Aplicação do Princípio da Duração Razoável ao Processo Administrativo Tributário”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008, p. 59.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da incorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário n. 163. São Paulo: Dialética, abr. 2009, p. 60/63.

2º) A fórmula adotada pelo legislador, com a norma estabelecida no art. 24, da Lei n.º 11.457/07, é bem mais adequada do que seria a fixação de um prazo único para a conclusão do procedimento administrativo tributário.

3º) As decisões proferidas no processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário são manifestações da Fazenda Pública no exercício do seu poder dever ou do seu direito potestativo de constituir o crédito tributário.

4º) O prazo fixado no art. 24, da Lei n.º 11.457/07, portanto, é típico prazo de decadência, cuja ultrapassagem acarreta a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.”

Não há dúvidas de que as opiniões merecem o máximo de respeito, mas note-se que se é certo que a Constituição Federal garante a razoável duração do processo administrativo, de acordo com o artigo 5º, inciso LXXVIII, também é certo que a Constituição também determina que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre os institutos da prescrição e decadência tributários, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”.

É bem verdade que o Código Tributário apenas prevê a prescrição no que diz com a ação de cobrança relativa a um crédito definitivamente constituído¹⁹, sendo que se o crédito tributário que é objeto de processo administrativo tributário é visto como um crédito que ainda não foi constituído definitivamente, não se pode cogitar da ocorrência da prescrição antes que seja proferida decisão administrativa definitiva nos termos do artigo 42 do Decreto n.º 70.235/72²⁰. Aliás, a decisão administrativa definitiva é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

Outrossim, poder-se-ia afirmar categoricamente que como o Código Tributário Nacional também não estabelece qualquer prazo para que o processo administrativo seja concluído, a Lei ordinária n.º 11.457/07 não poderia estabelecer nova hipótese de decadência tributária para além daquelas que já se encontram dispostas no próprio CTN, que, a rigor, enquanto hipóteses de extinção do crédito tributário também reivindicam a edição de Lei Complementar, conforme prescreve o próprio artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal.

Dando continuidade, registre-se que a segunda corrente doutrinária entende que o artigo 24 da Lei n.º 11.457/07 é dotado de mínima eficácia e, por isso mesmo, acaba dependendo de regulamentação para que venha

¹⁹ Cf. Lei n.º 5.172/66. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

²⁰ Cf. Decreto n.º 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.

a surtir algum efeito prático. É nesse contexto que se manifesta Sérgio André Rocha²¹ ao dispor que

“(...) a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a “Super Receita”, estabeleceu em seu artigo 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”. Todavia, a referida Lei não estabeleceu quaisquer sanções para o caso do descumprimento do prazo.

Como se sabe, tais prazos são denominados *impróprios*, já que são prazos em relação aos quais não se opera a preclusão temporal.

O mais importante, portanto, não é a previsão dos prazos em si, mas sim a determinação da consequência pelo seu descumprimento.

[...]

Vê-se, portanto, que a regra contida no novo artigo 24 da Lei nº 11.457/07, que criou a “Super Receita”, não é por si só bastante para a garantia de um processo administrativo fiscal com uma duração razoável, sendo necessário que se regulamentem as consequências do descumprimento do prazo de 360 dias lá previsto para que seja proferida a decisão administrativa.” (grifei).

Tecidas essas linhas iniciais, destaque-se que este Tribunal tem se manifestando no sentido de que a norma constante do artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007 é meramente programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa, conforme se pode verificar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2005

[...]

NORMA DO ART. 24 DA LEI N° 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. A norma citada (É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento.

[...]

(Processo n.º 13748.001953/2008-69. Acórdão n.º 2801-002.981. Conselheiro(a) Relator(a) Tânia Mara Paschoalin. Sessão de 16.04.2013. Publicado em 29.04.2013).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2006

[...]

ARTIGO 24 DA LEI N° 11.457, DE 2007. NÃO OBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 360 DIAS. PRESUNÇÃO DE DECISÃO FAVORÁVEL À CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

O conteúdo do dispositivo é programático, não fixando o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, quais seriam as consequências objetivas de sua inobservância. Assim, não impõe à Administração Pública a perda de seu poder-dever de julgar

²¹ ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 142. São Paulo: Dialética, jul. 2007, p. 77-80.

processos administrativos no caso de escoado o prazo impróprio trazido no referido dispositivo.

(Processo n.º 15563.000030/2010-06. Acórdão n.º 2202-004.143. Conselheiro Relator Dilson Jatahy Fonsenca Neto. Sessão de 13.09.2017. Publicado em 26.09.2017).” (grifei).

A propósito, note-se que esta Turma de julgamento tem o entendimento de que, considerando que a Constituição Federal dispõe que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre os institutos da prescrição e decadência tributários, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”, as normas que dispõem sobre a decadência e prescrição tributárias encontram-se disciplinadas tão-somente no Código Tributário Nacional, de modo que a não observância do prazo fixado no artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007 não acarreta a ocorrência da decadência, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2004, 2005

PRELIMINAR. PRAZO DE 360 DIAS PARA QUE SEJAM PROFERIDAS AS DECISÕES. LEI 11.457/2007. INOBSERVÂNCIA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O descumprimento do disposto no artigo 24 da Lei n.º 11.457 de 2007, que delimita em 360 dias o prazo para que a autoridade administrativa profira decisão sobre petições, defesas e recursos do contribuinte, não acarreta a decadência do crédito tributário constituído em auto de infração.

[...]

(Processo n.º 13001.000035/2006-84. Acórdão n.º 2201-005.395, Conselheira Relatora Débora Fófano dos Santos. Sessão de 08.08.2019. Publicado em 21.08.2019).”

Em senda conclusiva, não há como afirmar que o artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007 estabelece um prazo de prescrição, já que, como destaquei anteriormente, o instituto da prescrição 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 Nacional²², 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 muito menos da ocorrência da prescrição em si ou da prescrição intercorrente. Aliás, foi nesse contexto que foi editada a Súmula CARF n.º 11, cuja redação transcrevo abaixo:

²² Cf. Lei n.º 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.

“Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Por essas razões, se é certo que a norma constante do artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 é meramente programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses em que o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias ali previsto é supostamente descumprimento por parte da autoridade administrativa, também é certo que o referido prazo de 360 dias não pode ser considerado como prazo prescricional, tal como leva a crer a empresa recorrente, já que apenas a Lei Complementar é que pode dispor sobre os institutos da prescrição e decadência tributários e acerca das hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, sem contar que o instituto da prescrição não será aplicado enquanto não for proferida decisão administrativa definitiva nos termos do artigo 42 do Decreto n. 70.235/72.

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

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 em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de tema estranho ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente Redator