



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.721238/2016-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-002.638 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de abril de 2020
Recorrente CESCAGE CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2011

INOBSERVÂNCIA DO ART. 100, III DO CTN. MUDANÇA DE PRÁTICA NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Norma complementar de lei não é capaz de afastar previsão legal expressa. A multa por atraso na entrega da GFIP foi introduzida pelo art. 32-A na Lei nº 8.212/91, com redação dada pela lei 11.941/09, publicada no DOU de 28.5.2009, e desde então pode ser aplicada, não se podendo falar em violação da confiança.

INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

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

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

Aplicação da súmula CARF 46, vinculante: “O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.” Assim, a falta de intimação não viola o direito de defesa, o qual se exerce no âmbito do processo administrativo fiscal, após a ciência do auto de infração (art. 15 do Decreto nº 70.235/72).

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

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

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)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

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

Relatório

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

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

Conforme se extrai do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, em síntese, preliminar de decadência, a ocorrência de denúncia espontânea, princípios, e que a Lei 13.097 de 2015 teria cancelado as multas.

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

No recurso voluntário, o contribuinte alega que deveria ser aplicado o art. 100, III do CTN, que as multas não eram aplicadas e isso seria uma prática reiterada do Fisco, que teria ocorrido denúncia espontânea e que deveria ter havido intimação prévia. Requer ao final a anulação do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de modo que o conheço e passo a analisar o seu mérito.

Da alegação de inobservância do art. 100, III do CTN e da violação da confiança do art. 100, parágrafo único do CTN

Defende o recorrente que o fisco inobservou a previsão do art. 100, III do CTN, pois a não aplicação das multas configuraria prática reiterada, e que por isso não poderiam ser aplicadas.

Sustenta o recorrente que esta norma, de natureza complementar de lei, imporá ao fisco uma abstenção de aplicação de penalidade porque isso frustraria a confiança dos contribuintes, e também porque haveria previsão neste sentido no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Sobre as alegações mencionadas, cabem algumas considerações.

A primeira delas diz respeito à natureza das normas que são previstas no art. 100 do CTN, expressamente denominadas “complementares” de leis, tratados e convenções.

Isso significa que elas não definem conteúdo legal, apenas o complementam, quando for o caso. Nesse sentido, destaca-se que normas dessa natureza não poderão gerar efeitos se contrariarem disposição legal expressa.

Assim ensina Leandro Paulsen, “Quando não ofendem reserva legal nem contrariam dispositivos legais, têm tanta eficácia normativa quanto as normas superiores, vinculando a Administração e os contribuintes.”¹

No caso concreto, em que existe comando expresso determinando a aplicação de penalidade, não cabe falar em norma complementar que seria capaz de afastar a penalidade.

Igualmente descabida a alegação de violação da confiança, pois para que este princípio de natureza constitucional que tem expressão no art. 100, parágrafo único do CTN possa ser aplicado, alguns requisitos, aqui citados exemplificativamente, devem estar presentes de forma simultânea, conforme se colhe da melhor doutrina de Humberto Ávila²:

- a. Base confiável de confiança: o autor defende a tese de que o que caracteriza a base da confiança é “a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade, e não os requisitos objetivos que ela possua.”
- b. Confiança na base: O contribuinte deve, ao menos hipoteticamente, conhecer a base em que confiou, o que pode se dar por meio de publicação ou intimação. Assim, o autor ensina que a confiança depende do peso normativo da base da confiança, o qual se mostra por diversos aspectos, como tempo de duração e caráter de permanência do ato, por exemplo.

¹ PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 890.

² ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 367.

c. Frustração/ perda de benefício em razão de ato posterior do poder público: conforme o autor, a proteção da confiança só terá lugar quando a confiança exercida restou frustrada. No entanto, não é qualquer frustração que justifica a proteção da confiança, é preciso que o contribuinte tenha perdido o benefício que acreditou ser válido. Desse modo, fica resguardada a possibilidade de mudanças no ordenamento jurídico.

No caso concreto, não se observa a conjunção dos requisitos mencionados, pois diante da existência de lei expressa prevendo a aplicação da penalidade, e da obrigatoriedade da Administração de aplicá-la, não se pode afirmar que o alegado comportamento inerte do fisco possa ser considerado uma base confiável. Tampouco se pode afirmar que o contribuinte entendia que essa inércia, que sequer perdurou no tempo, teria peso normativo.

Ademais, não se observa no caso concreto qualquer frustração de benefício por parte do fisco, que inclusive aplicou as multas dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN.

A vingar o entendimento do recorrente, poderia se admitir a cobrança de tributos sem lei, com base em práticas reiteradas, o que seria absurdo para um sistema tributário que se sujeita ao princípio da legalidade.

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

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [Grifo nosso]

Como se vê, a descrição dos fatos hipotéticos no dispositivo legal indicado corresponde exatamente à conduta praticada pelo recorrente: o contribuinte, ora recorrente, deixou de apresentar a GFIP (declaração prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91) no prazo assinalado pela lei.³ Esse é o antecedente da hipótese normativa. No consequente, consta a aplicação da multa, porque foi constatada a realização da hipótese normativa que a previa.

³ Art. 32. A empresa é também obrigada a:
(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores,

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

Pois bem, cumpre esclarecer que a legalidade comporta duas vertentes: obriga a Administração Pública a aplicar a lei quando ocorridos os fatos hipoteticamente descritos, e só permite que a Administração Pública atue quando houver lei que prescreva a sua atuação.

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

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

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

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

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

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

Válidas e legais, portanto, as multas aplicadas em relação às declarações entregues com atraso no ano de 2011, ainda que o crédito tenha sido constituído em momento posterior, respeitado o art. 173, I do CTN.

Da alegada falta de intimação prévia ao lançamento

base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Também aqui inexistente qualquer violação ao direito de defesa, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal a recorrente teve possibilidade de contraditar o lançamento e de se defender pelos meios previstos no Decreto nº 70.235/72 (impugnação e recurso voluntário), em perfeito atendimento ao devido processo legal.

Dessa forma, também quanto ao ponto não assiste razão ao recorrente.

Da alegação de denúncia espontânea

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

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

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

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

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, fica sujeito à multa variável, conforme a gravidade da infração, aplicada da seguinte forma, observado o disposto no art. 476- A: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

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

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

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

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e no mérito, NEGÓCIO PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert