



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11707.721558/2016-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.692 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2020
Recorrente OFICINA MECÂNICA RIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2011

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 àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

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. 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 GFIP. FISCALIZAÇÃO ORIENTADORA DESTINADA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. DUPLA VISITA. DESCABIMENTO.

No caso de matéria tributária e suas obrigações acessórias, em especial a entrega da GFIP, é incabível a aplicação da fiscalização orientadora e do critério da dupla visita previstos no artigo 55 da Lei Complementar nº 123/06, conforme exceção trazida pelo § 4º do mesmo artigo.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. PROJETO DE LEI. INAPLICABILIDADE.

A tramitação de Projeto de Lei que em tese favorece o sujeito passivo é de todo irrelevante em relação ao processo administrativo em que se discute a legalidade do auto de infração e, portanto até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse.

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

(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 as GFIPs das competências de 01 a 11/2011 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\$ 5.500,00 (cinco mil e quinhentos reais) (fls. 3).

A empresa foi devidamente notificada da autuação via postal em 07.10.2016 (fls. 24/25) e apresentou, tempestivamente em 25.10.2015, Impugnação de fls. 14/22, alegando, em síntese, i) falta de intimação prévia, ii) denúncia espontânea, iii) ausência da dupla visita para empresa do Simples, iv) confisco, v) anistia prevista no Projeto de Lei n. 7.512/2014.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 31/35, a 2ª Turma da DRJ de Belo Horizonte – MG entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“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, cuja competência mais antiga deveria ser apresentada até 05/02/2011, o lançamento só poderia ser efetuado após o vencimento do prazo, ou seja, a partir de 06/02/2011. Logo, iniciou-se a contagem do prazo decadencial em 1º de janeiro de 2012, encerrando-se em 31 de dezembro de 2016.

Tendo a ciência do lançamento ocorrido antes de 31/12/2016, não procede a preliminar de decadência levantada. Em relação ao benefício da dupla visita, insculpido na Lei Complementar (LC) n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 55, ele não se aplica às multas por atraso na entrega de declarações, como se depreende da leitura do próprio dispositivo, que remete à fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo.

O argumento denúncia espontânea utilizado para o pedido de cancelamento não pode ser acolhido no âmbito administrativo, pois a matéria se encontra sumulada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos seguintes termos:

Súmula CARF n.º 49

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (Portaria CARF n.º 49, de 1/12/2010, publicada no DOU de 7/12/2010, p. 42)

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 n.º 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 prévia à 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.

Superadas eventuais preliminares que poderiam suscitar nulidade ou questionar se o direito de constituir o crédito havia decaído ou o direito de cobrar estava prescrito, uma multa cujo fato gerador é a entrega de uma declaração em atraso tem o seu litígio essencialmente restrito a matérias de fato. O que se espera do impugnante é que ele demonstre por meio de provas que a entrega da declaração não se deu com atraso ou que não estava obrigado a entregar tal declaração.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). Assim, constatado o atraso ou a falta na entrega da declaração/demonstrativo, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa pertinente.

De acordo como o inciso V do art. 7º da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 341, de 12 de julho de 2011, “*são deveres do julgador observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos*”. Logo, o julgador administrativo, 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 de 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:

(...)

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

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 elaboração da lei. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.

A Lei nº 13.097, de 2015, conversão da Medida Provisória (MP) nº 656, de 2014, anistiou tão-somente as multas lançadas até sua publicação (20/01/2015) e dispensou sua aplicação para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, o que não é o caso dos autos.

No que se refere à jurisprudência, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

Diante do exposto, voto por julgar improcedente a impugnação para manter o crédito tributário exigido.

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 13.11.2019, conforme fls. 41, o contribuinte protocolou Recurso Voluntário em 05/12/2019, às fls. 46/52, sendo posteriormente os autos encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para apreciação do presente 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.

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

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

- Que as multas de ofício aplicadas em decorrência do atraso na entrega de obrigações acessórias devem ser afastadas na hipótese em que o contribuinte toma as providências necessárias concernentes à denúncia espontânea da infração, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, artigo 472 da Instrução Normativa 971/2009 e Manual SEFIP 8.4, tendo confessado a extemporaneidade da entrega das declarações;

- Que as orientações disponibilizadas pela Receita Federal do Brasil informam que a multa pelo atraso na entrega da GFIP somente ocorre nos casos em que o contribuinte intimado não regulariza as incorreções; e

- Que comprova a ocorrência da denúncia espontânea o fator de redução de 50% (cinquenta por cento) do valor da multa aplicada, hipótese disponibilizada justamente para os casos de denúncia espontânea.

(ii) Intimação Prévia - Da não observância ao devido processo legal:

- Que uma vez constatada a infração prevista no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, deveria ter sido intimada para prestar esclarecimento.

(iii) Da fiscalização orientadora e a obrigatoriedade da Dupla Visita prévia ao lançamento contra empresa optante pelo regime do SIMPLES Nacional:

- Que por se enquadrar como microempresa, deveria ter recebido a fiscalização orientadora e a dupla visita do agente fiscal previamente à lavratura do auto de infração, conforme exigência do artigo 55 da Lei Complementar n. 123/06 (LC n. 123/06).

(iv) Da redução das penalidades impostas às microempresas optantes pelo SIMPLES Nacional:

- Que por se enquadrar como microempresa, a multa deve ser reduzida em 50% (cinquenta por cento), conforme previsão do artigo 38-B, II, da LC n. 123/06.

(v) Da impossibilidade de aplicação de infração continuada:

- Que é incorreto o procedimento da fiscalização de impor várias multas, uma para cada período em atraso da entrega da GFIP, quando deveria lançar apenas uma só multa, por se tratar o caso de “infração continuada”, segundo a qual se pune uma única vez um conjunto de condutas violadoras do mesmo valor jurídico, com o mesmo fundamento fático, em que se observa a continuidade de um mesmo comportamento, consubstanciado em uma única infração; e

- Que no contexto da prática de infrações da mesma espécie e forma sequencial, devem as seguintes serem consideradas como continuação da primeira, aplicando-se a pena de uma só infração, pois não se justifica a cominação indiscriminada de penalidades, multiplicadas pelo número de vezes em que o contribuinte permaneceu inadimplente em prestar informações.

(vi) Da tramitação de projeto de lei de anistia de multa por atraso na entrega da declaração:

- Que foi aprovado na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ) da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 7.512/2014, que tem por objeto a extinção das multas aplicadas em razão do atraso na entrega de GFIP entre o período de 2009 até 2013.

(vii) Do caráter confiscatório da multa aplicada:

- Que o princípio da razoabilidade deve limitar a discricionariedade da administração pública na aplicação de sanções pecuniárias tributárias, evitando penalidades desproporcionais e inadequadas, para que estas não sejam confiscatórias. Por isso, a multa de ofício aplicada no caso concreto deve ser imediatamente reduzida em razão da sua natureza confiscatória.

(viii) Da ausência de prejuízo ao Governo e dos danos aos contribuintes:

- Que a entrega extemporânea das GFIPs não causou prejuízo ao Governo, mas traz danos econômicos à recorrente.

Com base em tais alegações, a recorrente requer a improcedência da autuação em razão do caráter arrecadatório e não punitivo da multa, a qual, aliás, restou aplicada em afronta ao sistema tributário nacional e em descompasso ao procedimento previsto no artigo 55 da LC n. 123/06 (“fiscalização orientadora” e “dupla visita”); e alternativamente pleiteia a redução da multa por força do quanto disposto no artigo 38-B, da LC. n. 123/06 e com respaldo no princípio da vedação ao confisco.

Antes de mais nada, saliente-se que, na postulação recursal, a empresa recorrente inovou para incluir questões diversas daquelas originariamente deduzidas quando da impugnação oferecida à instância a quo, de modo que não caberia fazê-lo por agora em sede de Recurso Voluntário. São elas: a redução em 50% (cinquenta por cento) das penalidades impostas às

microempresas optantes pelo SIMPLES Nacional; a impossibilidade de aplicação de infração continuada; e as ausências de prejuízo ao Governo e de danos aos contribuintes.

Pois bem. Em razão do princípio da dialeticidade, todo recurso deverá ser devidamente fundamentado, de modo que o recorrente deve expor os motivos pelos quais está atacando a decisão recorrida e, a partir de então, possa justificar seu pedido de anulação ou reforma. Essa a causa de pedir recursal.

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 e vertical próprias do efeito devolutivo dos 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

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

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.

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.’”

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. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 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. 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. 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. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“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. Publicado em 11.12.2018).

NULIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. CARF. COMPETÊNCIA RECURSAL.

1. A fase litigiosa se instaura com a impugnação.
2. Às instâncias julgadoras compete o julgamento de matérias controversas, no limite em que impugnadas.
3. À segunda Seção do Carf cabe processar e julgar tão somente recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação relativa à matéria de sua competência.
4. Preclusão consumativa é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente.

(Processo n. 14474.000313/2007-81. Acórdão n. 2301-005.674. Conselheiro Relator João Bellini Júnior. Publicado em 14.11.2018).” (grifei).

O que deve restar claro é que, à exceção da alegação a respeito da aplicação do instituto da anistia, as demais alegações não devem ser aqui conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma de julgamento, uma vez que se tratam de questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não podem ser suscitadas apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

Delineados os limites do recurso, passemos, agora, ao exame das alegações devolvidas a este Tribunal e as quais, a rigor, devem ser conhecidas e, por conseguinte, examinadas.

1. 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 desnecessária³. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado⁴:

“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,

³ 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].

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

portanto, consubstanciam deveres impostos por lei os quais se coadunam com o interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, bastando que a obrigação acessória não seja cumprida no prazo previsto em lei para que reste configurada a infração tributária, a qual, aliás, não poderia ser objeto da denúncia espontânea. A título de informação, registre-se que quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.466.966/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, a Corte Superior entendeu que a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF, ainda que o sujeito passivo seja beneficiário de imunidade e isenção.

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

“Súmula CARF nº 49

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

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.

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 aspectos⁵.

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

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*⁶. 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 Nacional⁷.

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).

[...]

§ 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).”

⁶ 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.

⁷ 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.

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.

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 fiscalização orientadora e o critério da Dupla Visita prévia ao lançamento contra empresa optante pelo regime tributário do SIMPLES Nacional

A recorrente aduz como fator de im procedência do auto de infração a ausência da fiscalização orientadora e do critério da dupla visita prévia ao lançamento por ser enquadrada como optante pelo regime tributário do SIMPLES Nacional, nos termos do artigo 55 da Lei Complementar n. 123/06.

Bem, de fato o artigo 55 da Lei Complementar n. 123/06 instituiu a fiscalização orientadora, determinando diretrizes de atuação aos agentes públicos. No entanto, as mesmas não se aplicam ao processo administrativo fiscal relativo a tributos e, conseqüentemente, não recaem sobre multas por descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, inexistente correlação entre a legislação invocada e a obrigação acessória desta lide. Veja-se o teor, à época, da legislação avocada:

“Art. 55. A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo das microempresas e empresas de pequeno porte deverá ter natureza prioritariamente orientadora, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1º Será observado o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração, salvo quando for constatada infração por falta de registro de empregado ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, ou, ainda, na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço à fiscalização.

§ 2º (VETADO).

§ 3º Os órgãos e entidades competentes definirão, em 12 (doze) meses, as atividades e situações cujo grau de risco seja considerado alto, as quais não se sujeitarão ao disposto neste artigo.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo fiscal relativo a tributos, que se dará na forma dos arts. 39 e 40 desta Lei Complementar.

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se à lavratura de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias relativas às matérias do caput, inclusive quando previsto seu cumprimento de forma unificada com matéria de outra natureza, exceto a trabalhista. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 6º A inobservância do critério de dupla visita implica nulidade do auto de infração lavrado sem cumprimento ao disposto neste artigo, independentemente da natureza principal ou acessória da obrigação. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 7º Os órgãos e entidades da administração pública federal, estadual, distrital e municipal deverão observar o princípio do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido por ocasião da fixação de valores decorrentes de multas e demais sanções administrativas. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 8º A inobservância do disposto no caput deste artigo implica atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 9º O disposto no caput deste artigo não se aplica a infrações relativas à ocupação irregular da reserva de faixa não edificável, de área destinada a equipamentos urbanos, de áreas de preservação permanente e nas faixas de domínio público das rodovias, ferrovias e dutovias ou de vias e logradouros públicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)”

O artigo em comento restringe as matérias sujeitas à observação da fiscalização orientadora e do critério da dupla visita prévia ao lançamento, sendo elas as de aspecto: trabalhista; metrológico; sanitário; ambiental; segurança; relações de consumo; e uso e ocupação do solo.

Nota-se que não estão abrangidas pelo procedimento da aplicação da fiscalização orientadora e do critério da dupla visita prévia ao lançamento as matérias de natureza tributária, exceção explícita feita pelo § 4º do mencionado artigo, o qual já determina que, para essas matérias, o procedimento a ser seguido consta dos artigos 39 e 40 da mesma lei complementar, dos quais destaco o artigo 39, *in verbis*:

“Seção XII

Do Processo Administrativo Fiscal

Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.”

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 aplica-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.

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº 2

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

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 afastada ou reduzida tal como pretende a recorrente.

4. Da tramitação de projeto de lei de anistia de multa por atraso na entrega da declaração

A alegação de que o projeto de Lei n. 7.512/2014 deve ser aplicado à hipótese dos autos, uma vez que ali há a previsão de anulação de débitos fiscais decorrentes da aplicação de multas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, não reivindica maiores complexidades ou digressões e deve ser rejeitada de plano.

A título de informação, o referido Projeto foi apresentado pelo Deputado Laércio Oliveira em 07.05.2014 e em 22.07.2019 a proposição PL 7.512/2014 passou a tramitar como PL 4.157/2009.

O fato é que o referido Projeto de Lei n. 4.157/2019 ainda se encontra em trâmite perante o Congresso Nacional e na presente data aguarda Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), o que significa dizer, por óbvio, que até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse. Apenas se já tivesse sido aprovado e promulgado como Lei é que poderia ser aplicado à hipótese dos autos, de modo que o sujeito passivo poderia, aí, sim, beneficiar-se da retroatividade benigna a que alude o artigo 106, inciso II, alínea “a” do Código Tributário Nacional⁸.

5. 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 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 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 inconstitucionalidade 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 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:

“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.”

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

⁸ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração.

“Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade 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 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 afastada ou reduzida tal como pretende a empresa recorrente.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega