



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.720090/2016-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.725 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2020
Recorrente SINVALDO ALVES DE PAULA
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 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. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF N. 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, 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, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

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 01.2010, 02.2010, 03.2010, 04.2010, 05.2010, 06.2010, 07.2010, 08.2010, 09.2010 e 10.2010 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais (fls. 2)).

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação através do Edital n. 1837619 em 10.12.2015 (fls. 4) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 6/7 em que alegou, em síntese, que as GFIPs foram recolhidas nos termos da legislação de regência e que muito embora tenham sido realizadas em atraso foram recolhidas espontaneamente, bem assim que a visão da autoridade fiscal destoava da legislação, de modo que se assim não fosse restaria prejudicado. Além disso, a empresa autuada dispôs que confrontando-se a data de recolhimento com o que dispõe a legislação de regência seria possível perceber que inexistiu ato faltoso, daí por que a multa aplicada não deveria ser admitida. Com base em tais alegações, o contribuinte requereu que a impugnação fosse acolhida para que o lançamento fosse julgado improcedente.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 17/19, a 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“No que se refere à multa em si, de plano, esclareça-se que o art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, expressamente determina a vinculação do julgador administrativo. A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32-A, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, estabelece:

[...]

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

A exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal. Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão da multa, aplicada de acordo com a legislação que rege a matéria.”

Na sequência, a empresa foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância em 04.10.2019 (fls. 31) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 27/28, protocolado 23.10.2019 (fls. 25/26), sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

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, razão pela qual devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente sustenta as seguintes alegações:

- (i) Preliminarmente, que cumpriu com tudo aquilo que foi alegado no Auto de Infração e que a autoridade fiscal deixou de anteder algumas questões formais quando da lavratura do próprio Auto ou durante o procedimento de fiscalizatório, relativas à ocorrência da decadência e ao erro na identificação do sujeito passivo;
- (ii) Que a aplicação da multa é inconstitucional uma vez que o pagamento foi realizado ainda que em atraso, sendo que os valores recolhidos foram devidamente atualizados nos termos da Lei; e
- (iii) Que efetuou os recolhimentos de acordo com a legislação de regência.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja provido para que o lançamento seja julgado improcedente em razão da sua insubsistência.

Pois bem. Antes de adentrarmos 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 preliminares e, além disso, também não suscitou a inconstitucionalidade ou ilegalidade da multa aplicada, de modo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário. Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e, portanto, não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ser suscitadas 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.

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).”

As alegações preliminares relativas aos supostos vícios formais e correspondente ao suposto erro na identificação do sujeito passivo encontram-se processualmente preclusas, já que não haviam sido expressamente levantadas na impugnação, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“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).”

O que deve restar claro é que tanto a alegação relativa aos supostos vícios formais quanto a alegação correspondente ao suposto erro na identificação do sujeito passivo 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 processualmente preclusas. 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.

Por outro lado, é bem verdade que a decadência é considerada como matéria de ordem pública e tanto pode ser suscitada em qualquer tempo e grau de jurisdição quanto pode ser conhecida e examinada inclusive de ofício por parte do julgador, não se operando aí os efeitos do instituto jurídico da preclusão processual.

Passemos, agora, ao exame das demais questões, as quais, essas sim, hão de ser conhecidas e examinadas, observando, de plano, que, à exceção da alegação de decadência, a empresa recorrente praticamente reproduz as alegações levantadas na peça impugnatória.

1. Da alegação preliminar de decadência e da aplicação da Súmula CAREF n. 148

De início, note-se que o crédito tributário aqui discutido decorre da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. A empresa recorrente deveria ter apresentado GFIPs na forma, prazo e condições tais quais previstos na legislação tributária, conforme bem preceitua o artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91, sendo que, ao deixar de fazê-lo, acabou descumprindo a obrigação acessória a que estava submetido. E, aí, o próprio artigo 32-A da referida Lei dispõe que nas hipóteses em que o contribuinte apresenta a GFIPs fora do prazo legal sujeitar-se-á às multas ali previstas.

A regra decadencial aplicável em casos tais é aquela prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que dispõe que *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. PENALIDADE. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para lançamento de obrigação tributária decorrente do descumprimento de obrigação acessória tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

(Processo n. 10.680.725178/2010-99. Acórdão n. 2201-003.798. Conselheiro(a) Relator(a) Dione Jesabel Wasilewski. Publicado em 30.08.2007).

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN.

[...]

2. O prazo decadencial para constituição de obrigações tributárias acessórias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, vez que, nesta hipótese, não há pagamento a ser homologado pela Fazenda Pública.

[...]

(Processo n. 10805.003553/2007-97. Acórdão n. 2402-006.520. Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci. Publicado em 22.10.2018).”

Corroborando essa linha de raciocínio, colaciono entendimento sumulado no âmbito deste Tribunal:

“Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

Na hipótese dos autos, verifique-se que a autuação tem por objeto as competências de 01.2010, 02.2012, 03.2010, 04.2010, 05.2010, 06.2010, 07.2010, 08.2010, 09.2010 e 10.2010 (fls. 2), de modo a contagem do prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2011 e findar-se-ia apenas em 31.12.2015. Com efeito, considerando que a empresa

recorrente foi devidamente notificada da autuação em 10.12.2015 através do Edital Eletrônico n. 1837619 (fls. 3/4), não há que se falar na ocorrência da decadência.

O lançamento aqui discutido foi realizado dentro do prazo de cinco anos a que alude o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, de modo que a preliminar de decadência não deve ser acolhida.

2. 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 fazer¹.

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

¹ 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.

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 *accessoriedade* há de ser entendido, portanto, no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. *Accessoriedade* no sentido de se tratar de uma obrigação que é instrumento da outra, quer dizer, que apenas existe para instrumentalizá-la². É nesse sentido que dispõe Luciano Amaro³:

“A *accessoriedade* 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 *accessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de 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 Bastos⁴ 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 efetiva⁵.

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

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

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

⁴ 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.

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

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 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).”

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

Conclusão

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.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega