



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13608.720273/2016-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-003.266 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2020  
**Recorrente** COMERCIAL ILTON BRANDAO LTDA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2011

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.**

A denúncia espontânea inculpada no art. 138 do CTN não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração (Súmula CARF nº 49), sendo inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. PRÉVIA INTIMAÇÃO. DESNECESSIDADE.**

O lançamento da multa por atraso na entrega da GFIP pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46).

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. MODIFICAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELO FISCO. INEXISTÊNCIA.**

A multa por atraso na entrega da GFIP passou a ser considerada infração, a partir de 03/12/2008, com a introdução do art. 32-A na Lei nº 8.212/91, pela lei 11.941/09. O citado dispositivo permanece inalterado, desde a sua vigência, de forma que o critério de sua aplicação é único.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. APLICABILIDADE.**

É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa por atraso na entrega da declaração GFIP.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GFIP. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do recurso, vencida a conselheira Fabiana Okchstein Kelbert que o conheceu parcialmente, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert.

## **Relatório**

### ***Do Lançamento***

Trata o presente de Auto-de-Infração lavrado em desfavor do sujeito passivo acima mencionado. O crédito tributário constante desta lide é a multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, sua capitulação legal está contida no artigo 32-A da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

### ***Do Julgamento de Primeira Instância***

Cientificado do lançamento, apresenta impugnação tempestiva. Após análise dos autos e dos argumentos de defesa, os membros da Turma de Julgamento de piso acordou, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito exigido.

### ***Do Recurso Voluntário***

Irresignado com aquela Decisão, o sujeito passivo ingressa com Recurso Voluntário onde novamente questiona/argumenta sobre: (i) ocorrência de denúncia espontânea; (ii) ausência de intimação prévia ao lançamento; (iii) modificação no critério jurídico; (iv) violação de princípios constitucionais; e (v) caráter confiscatório da multa.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

### ***Da Admissibilidade***

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

### ***Da Delimitação do Julgamento***

A matéria devolvida a este Conselho para julgamento é a ***multa por atraso na entrega*** de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

### ***Do Mérito***

#### ***Da Denúncia Espontânea***

Aduz que a denúncia espontânea aplica-se ao caso desta lide, bastando que os contribuintes observem os requisitos de enviar a declaração antes do início de qualquer procedimento fiscal que recolham integralmente o tributo devido.

Bem, para analisarmos a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea no caso de entrega de declaração (GFIP) em atraso, faz-se necessária uma leitura do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) que, ao tratar da responsabilidade por infrações, apresenta a figura da denúncia espontânea:

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.

O artigo nº 472 da IN RFB nº 971, de 2009, cuja aplicação está sendo questionada no caso da multa por atraso na entrega da GFIP determina:

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.

Noutro giro, o art. 476 da referida IN trata da aplicação das multas por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991 – relacionadas à GFIP – e, em seu inciso II, letra ‘b’, especificamente da multa aplicável no caso de “falta de entrega da declaração [GFIP] ou ***entrega após o prazo***”, in verbis:

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 pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010 )

...

II para GFIP não entregue relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2008, bem como para GFIP entregue a partir de 4 de dezembro de 2008, fica o responsável sujeito a multa variável aplicada da seguinte forma: ( Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010 )

a) R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de até 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

b) 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente 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 § 7º.

...

§ 5º Para efeito de aplicação da multa prevista na alínea "b" do inciso II do caput, 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.

§ 6º As multas previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do caput, observado o disposto no § 7º, serão reduzidas:

I à metade, quando a declaração for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 7º A multa mínima a ser aplicada será de:

I R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Como pode-se ver o §5º do art. 476 da IN RFB nº 971, de 2009, dispõe inclusive sobre os termos inicial e final para efeitos da aplicação da multa por não entrega da GFIP ou entrega após o prazo, definindo como termo final “a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação a data da lavratura do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento”.

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

Ademais a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao disciplinar o art. 138 do CTN, informa que o mesmo é **inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal**:

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no AREsp n.º 209.663/BA, Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. CONDENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

VIOLAÇÃO AO ARTIGO 512 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 211 DO STJ.

I A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código de Processo Civil.

II Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei n.º 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (REsp n.º 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).

Além de todo o exposto, tal matéria já foi objeto de reiterados julgamentos no âmbito deste Conselho que tem seu posicionamento formalmente sedimentado com a publicação da Súmula n.º 49, em 08/06/2018:

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

#### ***Da Falta de Intimação Prévia***

Aduz que, em nenhum momento, no decorrer dos meses posteriores ao mês abrangido pelo auto-de-infração foi intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar a GFIP no prazo regulamentar.

Assevera ser necessário o cumprimento da regra contida no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, que, segundo seu entendimento, tal dispositivo legal estabelece a obrigatoriedade, por parte do Fisco, de intimar previamente os contribuintes que tenham entregue as suas declarações GFIP em atraso. Faz citação a súmula n.º 410 do STJ, que reforçaria essa exigência.

Bem, quanto à necessidade de intimação prévia pelo Fisco como premissa para aplicação da multa por atraso na entrega da GFIP, informo que este Conselho e boa parte da jurisprudência entendem que o lançamento dá-se independentemente de prévia notificação ao contribuinte.

Interpretando a redação contida no artigo n.º 32-A, o contribuinte “...será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas”. Pode-se

inferir, assim, que a conjunção alternativa “**ou**” é empregada apenas em relação à possibilidade de o contribuinte apresentar a declaração ou esclarecer porque não o fez. No que concerne à multa, é precedida do emprego da conjunção aditiva “**e**”, em razão do que ela é aplicada em qualquer hipótese.

Assim, haverá a aplicação da penalidade em razão do simples descumprimento da obrigação acessória, consumando-se com a simples não apresentação da declaração no prazo legal fixado ou com a sua apresentação extemporânea.

Como visto, a interpretação mais assertiva acerca do respectivo artigo, não prevê a necessidade de o contribuinte ser intimado anteriormente à imposição da penalidade pecuniária. Este tem sido o posicionamento dominante na jurisprudência pátria, conforme exemplo a seguir:

TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GUIAS DE RECOLHIMENTO DE FGTS E GFIP. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ART.173,I, DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. ART.32-ADA LEI8.212/91. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA IMPOSIÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO. PROJETO DE LEI. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. 1. De acordo com o art.113,§ 3º, do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária e, partir daí, sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art.149, incisos II, IV ou VI, do CTN. 2. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art.173,I, do CTN. 3. Hipótese em que não transcorreram mais de 05 anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição do crédito tributário, de modo que não há se falar em decadência. 4. **Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória, a multa incide em decorrência do ato omissivo. O art.32-A da Lei 8.212/91 não dá direito ao contribuinte de ser intimado para cumprir o dever legal antes da imposição da penalidade pecuniária.** 5. Projeto de lei, que sequer foi aprovado na CCJ, não é dotado de qualquer eficácia e, obviamente, não tem o condão de afastar a legislação em vigor que dispõe de modo contrário. 6. Vencida na fase recursal, a parte autora deve arcar com honorários recursais, nos termos do art.85,§ 11, do NCPC. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 5055020-29.2016.404.7000, 1ª TURMA, Des. Federal JORGE ANTÔNIO MAURIQUE, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 23/06/2017)

Ademais, tal matéria também já encontra-se pacificada entre os membros deste Colegiado, conforme vê-se no enunciado da Súmula CARF nº 46, in verbis:

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.

Esclarecemos, ainda, que, excetuando as situações previstas no artigo 62, da Portaria MF nº 343/205 (RICARF), súmulas ou decisões judiciais por mais valiosas que possam

ser para o conhecimento e balizamento da jurisprudência, não tem o condão de vincular o entendimento desse julgador, conforme previsto no artigo 29 do Decreto 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

### ***Da Modificação do Critério Jurídico***

Alega que houve mudança do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quando do lançamento, invocando o artigo 146 da Lei nº 5.172/66 (CTN), in verbis:

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.

Bem, a base legal para o cumprimento desta obrigação acessória é o artigo 32-A da Lei 8.212/91, e o mesmo foi inserido naquele diploma legal pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, alterando a sistemática de aplicação de multas vinculadas ao inciso IV, de seu artigo 32 (Guia de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP).

Esta alteração legislativa da Lei nº 8.212/91 introduziu a previsão de aplicação de multa por atraso na entrega de GFIP, até então inexistente, a partir do dia 03/12/2008, data de sua vigência.

Vejamos como ficou o texto legal após as modificações, acima mencionadas:

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, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

...

§ 9 A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32A desta Lei.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram.” (NR)

“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:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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.

§ 1 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.

§ 2 Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3 A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Com estas alterações, verifica-se que houve substancial mudança no critério de aplicação das penalidades em decorrência da obrigação acessória de entrega de GFIP.

Inicialmente, ou até 2/12/2008, a multa por descumprimento da obrigação de entregar a GFIP possuía duas situações fáticas: (a) não apresentação da declaração e (b) apresentação da declaração com omissões ou incorreções (relacionadas ou não com os fatos geradores de contribuições previdenciárias).

A partir da edição da Medida Provisória nº 449, em 3 de dezembro de 2008, a aplicação da multa prevista, agora no art. 32-A, ***passou a prever mais uma situação fática*** (além das duas já existentes e que continuaram vigorando), qual seja, a entrega da declaração após o prazo.

Assim, a partir de 3 de dezembro de 2008 a entrega de GFIP em data posterior à prevista na legislação previdenciária passou a ser considerada uma infração legal, passível de lançamento, nos termos do disposto no art. 32-A, inciso II, e §1º, da Lei nº 8.212, de 1991.

Desde então, tal dispositivo permanece inalterado de forma que ***o critério para aplicação da penalidade é único e o lançamento observou este único critério***, pois foi efetuado com base nos exatos termos ali previstos.

### ***Do Caráter Confiscatório da Multa***

Em relação ao pretense aspecto confiscatório da multa lançada, não assiste razão ao sujeito passivo, o teor do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 que positivou o princípio do não-confisco, *dirigiu-o aos tributos*, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - *utilizar tributo com efeito de confisco*;

Veja-se que o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) traz a definição de tributos, como sendo toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, conforme abaixo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que *não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A sanção de ato ilícito tem na multa pecuniária uma de suas espécies. Assim, tratando-se de multa pecuniária, logicamente não há que falar em princípio não-confisco.

Como visto, não se pode confundir o conceito de tributo com o de multa, sendo o princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV, da CF, somente aplicável a tributos.

Salientamos, ainda, que as alegações acerca do caráter confiscatório das multas devem ser dirigida ao Poder Legislativo, mais precisamente ao Congresso Nacional, sendo certo que as normais legais devem ser aprovadas nos estritos limites definidos pela Constituição da República.

Às autoridades administrativas cabem cumprir as determinações legais previstas na norma tributária de regência, não estando a aplicação da multa ao sabor de seu livre arbítrio, mas sim do decorrente poder vinculado ao qual está adstrito e não pode dele se afastar, portanto havendo atraso na entrega da declaração GFIP, ficará o contribuinte sujeito à aplicação da multa nos termos da lei.

#### ***Da Violação aos Princípios da Administração Pública***

Entende que o procedimento do Fisco violou princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal, reiterados na Lei nº 9.784/99, que regem a administração pública, alegando, ainda a inconstitucionalidade da lei aplicada.

No presente caso, o sujeito passivo faz alegações “genéricas” acerca de violações aos princípios da administração pública, não logrando êxito em demonstrar o excesso cometido pela Fazenda. No tocante a “suposta” inconstitucionalidade do dispositivo legal que fundamenta esta autuação, informamos que os membros deste Colegiado não são competentes para se pronunciar a respeito deste assunto, in verbis:

Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura