



<b>Processo nº</b>	13631.720238/2017-27
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-007.086 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	05 de agosto de 2020
<b>Recorrente</b>	ZIOTO CONTABILIDADE EIRELI
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2012

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

A multa por atraso na entrega da GFIP passou a existir no ordenamento jurídico a partir da introdução do artigo 32-A na Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 11.941/2009.

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

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. 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.

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.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PARA PROCESSO 13631.720238/2017-27

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 2201-007.073, de 05 de agosto de 2020, prolatado no julgamento do processo 10840.723766/2015-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)  
Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Rissi e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório excertos do relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 9º da Lei n. 8.212/91, por apresentação de GFIPs fora do prazo legal estabelecido, com consequente aplicação de penalidade.

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

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

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n.

70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

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

(i) Da modificação do critério jurídico do lançamento e da impossibilidade de se exigir tributo e multa de forma retroativa:

- Que a entrega extemporânea das GFIP's foi pautada nas orientações da própria Receita Federal, que sempre entendeu que a entrega da referida declaração fora do prazo e antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório não ensejava a aplicação de multa punitiva, já que tal informação sempre constou do *Manual de Orientações Gerais* sobre GFIP e SEFIP, sendo que, à toda evidência, essa situação acaba contrariando o artigo 146 do CTN; e

- Que o artigo 146 do CTN dispõe que a alteração de posicionamento jurídico deve abranger apenas fatos geradores posteriores ao novo posicionamento, sendo que, ao aplicar retroativamente a legislação tributária, a autoridade fiscal acabou violando os princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e o artigo 5º, inciso XL da Constituição Federal.

(ii) Da ocorrência da denúncia espontânea:

- Que ainda que a posição da jurisprudência administrativa e judicial seja no sentido de que o artigo 138 do Código Tributário Nacional apenas seria aplicado nos casos de obrigações tributárias principais, todavia há casos em que há disposição legal expressa autorizando a aplicação deste benefício tributário no âmbito das obrigações acessórias; e

- Que o artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009 autoriza a exclusão da multa punitiva nas hipóteses em que o contribuinte entrega a GFIP antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

(iii) Da necessidade de intimação prévia à lavratura do Auto de Infração:

- Que a regra constante do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 está sendo descumprida por parte da autoridade fiscal, uma vez que tal dispositivo dispõe sobre a obrigatoriedade do Fisco de intimar previamente os contribuintes para que possam prestar esclarecimentos para, após, poder lavrar o respectivo Auto de Infração.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer o recebimento do recurso e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional, bem assim que o recurso seja provido e o Auto de Infração seja desconstituído.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

### 1. Da não violação ao artigo 146 do CTN à hipótese dos autos

De acordo com o artigo 146 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal está impossibilitada de modificar os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo e no que diz respeito a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução. Confira-se:

#### “Lei n. 5.172/66”

**Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Para a adequada compreensão do artigo 146 do Código Tributário Nacional, a primeira questão que se coloca é saber o que deve ser entendido por *critérios jurídicos*. Cuida-se de expressão que como tantas outras tem diversos significados. Entre os significados registrados pelos dicionaristas especializados, o que parece melhor adequado ao contexto do referido artigo 146 é o de *ponto de vista*. O termo *critérios jurídicos* há de ser compreendido como uma interpretação entre as diversas interpretações que uma norma jurídica pode suscitar sem que se possa razoavelmente cogitar de erro. Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>,

“A imodificabilidade do critério jurídico na atividade de lançamento tributário é um requisito para a preservação da segurança jurídica. Na verdade a atividade de apuração do valor do tributo devido é sempre uma atividade vinculada. A possibilidade de mudança de critério jurídico, seja pela mudança de interpretação, seja pela mudança do critério de escolha de uma das alternativas legalmente permitidas, transformaria a atividade de lançamento em atividade discricionária, o que não se pode admitir em face da própria natureza do tributo, que há de ser cobrado, por definição, mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Segundo Leandro Paulsen<sup>2</sup>, o artigo 146 do Código Tributário Nacional positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores. Em síntese, o artigo 146 se refere a situações de fato que estão

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 84/85.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

consumadas e proíbe, portanto, a aplicação retroativa de novo critério jurídico.

A finalidade da norma jurídica em comento é proteger especificamente o sujeito passivo que tenha recebido a seu favor uma orientação direta do Fisco ou uma diretriz de aplicação da legislação tributária em sede de consulta ou no bojo de determinado processo administrativo fiscal no sentido de que a legislação tributária deve ser interpretada de maneira tal, de modo que se o contribuinte começa a pautar sua atuação de boa-fé naquela suposta interpretação, não poderá, de uma hora para outra, ser surpreendido com uma nova interpretação baseada em novo critério jurídico capaz de alcançar todo e qualquer fato gerador ainda não atingido pela decadência. Essa nova interpretação alcançará apenas os fatos geradores ocorridos após à sua introdução.

A propósito, note-se que doutrina especializada tem entendido que a irretroatividade do novo critério jurídico nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional é invocável apenas pelo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido realizado com a aplicação do critério antigo. Contudo, ainda que a maior parte da doutrina entenda que em relação a outros sujeitos passivos a referida norma jurídica não proíbe a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos, Hugo de Brito Machado<sup>3</sup> entende que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não é admissível a despeito de se tratar de lançamentos relativos a outros sujeitos passivos. Confira-se:

“Realmente, a interpretação literal e isolada do art. 146 do Código Tributário Nacional nos levaria a admitir a aplicação retroativa de um novo critério jurídico, à consideração de que se trata de outro contribuinte e não daquele contra o qual exista já lançamento anterior, fundado no critério antigo. Entretanto, temos de considerar que os dispositivos da lei não devem ser interpretados em face apenas do elemento literal, nem muito menos isoladamente.”

Assim, e se levarmos em conta o elemento sistêmico, e especialmente o princípio da hierarquia que preside o sistema jurídico, temos de concluir que a aplicação retroativa de um novo critério jurídico não se pode admitir, mesmo em relação a outros sujeitos passivos, porque isto lesionaria flagrantemente o princípio da isonomia.

Se as situações de fato são inteiramente iguais, o fato de já haver sido contra um dos sujeitos passivos feito um lançamento tributário não constitui critério hábil para justificar o tratamento diferenciado das duas situações iguais. Consequentemente, as duas situações iguais devem receber o mesmo tratamento jurídico.”

Esse ponto diz com a possibilidade de a modificação do critério jurídico resultar de uma decisão administrativa ou judicial. Por exemplo, uma decisão administrativa pode ser proferida no bojo de um processo tributário tendo por objeto um lançamento específico, mas se considerarmos que a modificação do critério jurídico só valerá para os novos fatos geradores, chegaríamos à conclusão de que essa decisão

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 93.

valeria para outros créditos, mas não para o crédito que deu origem à própria decisão. Estaríamos aí diante de um aparente paradoxo processual, porquanto teríamos uma decisão veiculando um critério “A” em determinado processo que não valeria para esse mesmo processo. A decisão produziria efeitos apenas externamente.

É por isso mesmo que a melhor exegese é a de que o artigo 146 do Código Tributário Nacional não trata necessariamente de decisão judicial ou administrativa que defina um novo critério jurídico em processo envolvendo lançamento realizado em face do mesmo sujeito passivo que tem a seu favor o critério jurídico revisto. Na verdade, o referido artigo quer dizer mais do que isso e tem cabimento às hipóteses em que se verifica a adoção de um novo critério jurídico em decisão administrativa envolvendo outro sujeito passivo ou quando se nota a modificação na jurisprudência administrativa ou judicial. Mas é claro que para que o novo critério possa legitimar o lançamento que envolve novos fatos geradores relativos ao sujeito passivo contemplado com o critério antigo, o contribuinte deverá ser cientificado pela autoridade fiscal, de alguma forma, a respeito da adoção daquele novo critério.

Seguindo essa linha de raciocínio, o ponto que deve ser aqui destacado é que na hipótese dos autos não há qualquer comprovação de que o artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009 foi aplicado no bojo de algum processo de consulta tributário ou em sede de determinado processo administrativo ou judicial envolvendo outro contribuinte que se encontrava em situação inteiramente equivalente à sua, ou, ainda, que a jurisprudência da época dos fatos geradores aqui discutidos inclinava-se no sentido da aplicabilidade do referido artigo 472 no contexto das multas aplicadas nos casos de atraso na entrega de GFIP's.

Ao contrário, a empresa recorrente lança mão da alegação genérica de que, à época dos fatos objeto da presente autuação, a Receita Federal orientava seus auditores a não autuarem contribuintes que, por livre iniciativa, tivessem cumprido a obrigação acessória relativa à entrega das GFIPs, ainda que extemporaneamente e antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, conforme dispunha o próprio artigo 472, *caput* da IN n. 971/2009. Além do mais, não é de todo correto afirmar que essa sistemática apenas veio a ser alterada com a publicação da Solução de Consulta Interna n. 07 de 26 de março de 2014, porque o entendimento que ali foi proferido foi no sentido da inaplicabilidade do referido artigo 472 em relação à cobrança de multas aplicadas em decorrência da entrega de GFIPs após o prazo legalmente fixado para tanto. Confira-se:

**“Solução de Consulta Interna n. 7 de 26 de março de 2014”**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO (MAED). DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA NO CASO DE ENTREGA DE GFIP APÓS PRAZO LEGAL.

A entrega de Guia de Pagamento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) após o prazo legal enseja a aplicação de Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED), consoante o disposto no art. 32A, II e §1º da Lei nº 8.212, de 1991. Não ficando configurada denúncia espontânea da infração sendo inaplicável o disposto no art. 472 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), art. 138; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 32A; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 472 e 476, II, ‘b’, e §§ 5º a 7º.

e-processo 10166.721041/201416.” (grifei).

Na oportunidade, a Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (CODAC) da RFB acabou concluindo que que o artigo 32-A da Lei n. 8212/91 é norma específica e, portanto, à luz do princípio da especialidade, deve prevalecer sobre a norma mais genérica constante do artigo 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, sem contar que o próprio artigo 476 da referida Instrução acabou normatizando a multa por atraso na entrega da GFIP.

À toda evidência, não existiu qualquer orientação direta do Fisco ou diretriz pela aplicação artigo 472 da IN n. 971/2009 no contexto das multas lavradas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91. Quer dizer, tanto não houve lançamento anterior lavrado em face da empresa recorrente em que a autoridade judicante tenha entendido pela aplicabilidade de tal sistemática, como também a empresa não demonstrou efetivamente que o referido artigo 472 tenha sido aplicado no bojo de algum processo de consulta tributário ou em sede de determinado processo administrativo ou judicial envolvendo outro contribuinte que se encontrava em situação inteiramente equivale à sua, ou, ainda, que a jurisprudência da época dos fatos geradores aqui discutidos inclinava-se no sentido da aplicabilidade do artigo 472 no contexto das multas aplicadas pela entrega de GFIPs após o prazo legal fixado para tanto.

Tudo isso nos leva a assinalar, em senda conclusiva, que a sistemática prevista no artigo 472, *caput* da Instrução Normativa n. 971/2009 não era adotada pela Receita Federal no contexto das multas aplicadas em decorrência da entrega das GFIPs após o prazo legal fixado para tanto. O critério jurídico adotado pela autoridade fiscal sempre foi no sentido de que o referido artigo 472 não se aplica às multas lavradas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, sem contar que o próprio artigo 476 da referida IN acabou normatizando a multa por atraso na entrega da GFIP, restando-se concluir, portanto, que não há falar em qualquer violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

## **2. Das alegações de violação a princípios constitucionais e da aplicação da Súmula CARF n. 2**

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a

multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a constitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

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

**“Decreto n. 70.235/72”**

**Art. 26-A.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.”

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

**“PORTARIA MF N° 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.”**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.”

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

**“Súmula CARF n. 2”**

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

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

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

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

#### “Lei n. 5.172/66”

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

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

#### Instrução Normativa RFB n. 971/2009

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

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

De fato, boa parte da doutrina tem afirmado que o instituto em apreço seria de todo aplicável às sanções por descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O entendimento é o de que a expressão “*se for o caso*” constante do artigo 138 do Código Tributário Nacional deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária<sup>4</sup>. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado<sup>5</sup>:

“Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubidoso 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.

<sup>4</sup> 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].

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

Como não se deve presumir a existência, na lei, de palavras ou expressões inúteis, temos de concluir que a expressão *se for o caso*, no art. 138 do Código Tributário Nacional, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, por *não ser o caso*. E com toda certeza somente não será o caso em se tratando de infrações meramente formais, vale dizer, mero descumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Aliás, há muito que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem rechaçando esse posicionamento sob o entendimento de que o artigo 138 do CTN abrange apenas as obrigações principais, uma vez que as obrigações acessórias são autônomas e, portanto, consubstanciam deveres impostos por lei os quais se coadunam com o interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, bastando que a obrigação acessória não seja cumprida no prazo previsto em lei para que reste configurada a infração tributária, a qual, aliás, não poderia ser objeto da denúncia espontânea. A título de informação, registre-se que quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.466.966/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, a Corte Superior entendeu que a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF, ainda que o sujeito passivo seja beneficiário de imunidade e isenção.

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

#### **“Súmula CARF nº 49**

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

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

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

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

**“Lei n. 5.172/66”**

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

A despeito de o Código prescrever que o lançamento é o procedimento *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*, a doutrina costuma tecer críticas à locução “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, porque, de fato, o lançamento não tende para coisa nenhuma, mas é o próprio resultado da verificação da ocorrência do fato gerador. Sem que tenha previamente sido verificado a realização desse fato, o lançamento será descabido, já que tal ato jurídico administrativo pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias já tenham sido realizadas e que o fato gerador da obrigação tributária já tenha sido identificado nos seus vários aspectos<sup>6</sup>.

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*<sup>7</sup>. 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 Nacional<sup>8</sup>.

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:

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Não paginado.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

**“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 (quinhetos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)."

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

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

**“Súmula CARF nº 46”**

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

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

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

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente Redator