



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



**Processo nº** 13963.720102/2019-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.240 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de outubro de 2022  
**Recorrente** ALMAI CLINIC ESTETICA AVANÇADA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2014

GFIP. APRESENTAÇÃO EM ATRASO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

Constitui infração sujeita a lançamento apresentar a GFIP em atraso.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, não havendo permissivo legal que autorize a dispensa do lançamento ou redução da respectiva multa, em juízo de oportunidade ou conveniência, uma vez presente a hipótese ensejadora de sua cobrança.

GFIP. APRESENTAÇÃO EM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

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

LANÇAMENTO. INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE. 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 (Súmula CARF nº 46).

FISCALIZAÇÃO ORIENTADORA E DUPLA VISITA. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Os procedimentos previstos no caput e §1º do art. 55 da Lei Complementar nº 123, de 2006, não se aplicam ao processo administrativo fiscal, a teor do disposto no §4º do mesmo artigo 55.

MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE. REDUÇÃO DE MULTA PREVISTA NO ART. 38-B DA LC Nº 123/2006. NECESSIDADE DE PAGAMENTO NO PRAZO DE 30 DIAS APÓS A NOTIFICAÇÃO.

A redução de multas prevista no art. 38-B da Lei Complementar nº 123, de 2006, é condicionada ao pagamento da autuação no prazo de 30 dias após a notificação.

Cabe exclusivamente ao sujeito passivo a adoção dos procedimentos necessários ao pagamento, no prazo legal, para efeito de fruição do benefício, que uma vez ultrapassado implica em preempção a tal direito.

#### ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF N.º 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Assim, a autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade da multa aplicada, sob argumentos de possuir caráter confiscatório ou afronto a princípios constitucionais.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão..

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e na parte conhecida, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 2202-009.238, de 4 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 13963.720101/2019-82, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente o conselheiro Samis Antônio de Queiroz, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

### **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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, relativa a Auto de Infração de lançamento de multa por atraso na entrega da Guia

de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, onde, citando jurisprudência, em síntese suscita: ocorrência de denúncia espontânea, que afastaria a aplicação da multa; falta de intimação prévia ao lançamento; que a fiscalização deveria ser orientadora devendo obedecer ao critério da dupla visita; e que a multa teria natureza confiscatória, contrariando assim princípios constitucionais.

A impugnação foi considerada tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, tendo sido julgada improcedente.

Foi interposto recurso voluntário, onde a contribuinte reitera todos os argumentos apresentados na impugnação. Aduz a ocorrência de denúncia espontânea, o que afastaria a aplicação da multa pelo atraso na entrega da declaração. É citado o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), onde é destacada a expressão “sendo o caso”. Advoga que o ato de lançamento deveria ser precedido de juízo de oportunidade e conveniência para aplicação da multa tributária, ou seja, um processo decisório em esfera administrativa sobre a pertinência e aplicação da multa, e não a mera aplicação de forma mecânica ou automática pela suposta subsunção do fato à norma. Procedimento que afirma inobservado pela Administração Tributária, contrariando o art. 142 do CTN, que viria aplicando multas indistintamente e em escala, sem qualquer avaliação de causas, circunstâncias ou conjuntura, ou seja, sem procedimento decisório. Citando jurisprudência e acórdão deste Conselho Administrativo, que entende abalizarem sua tese, defende ainda a recorrente a necessidade de prévia intimação antes da aplicação da multa. Também alega que a infração cometida, de natureza acessória, que tinha por objeto exatamente informar o montante do tributo devido, teria alcançado seu objetivo, de forma plena e eficaz, ante o pagamento integral do tributo consignado na GFIP, antes de qualquer iniciativa fiscal.

Suscita ainda a autuada a observância do disposto no art. 55, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte), devendo a fiscalização ser prioritariamente orientadora e observar os parágrafos 1º e 5º do referido normativo, aplicando o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração por descumprimento de obrigação acessória. É ainda invocado o princípio constitucional de vedação ao confisco e as limitações do poder de tributar, aduzindo que a multa aplicada seria manifestamente confiscatória, superando em muito o valor do próprio tributo devido no período, com ofensa também aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzido o valor da penalidade, sem informar em que patamar. Ao final, é requerido o julgamento pela improcedência da autuação e caso vencida em seus argumentos, a redução da penalidade aplicada, tanto pelo princípio da Vedação ao Confisco, quanto por força do art. 38-B da LC 123/06.”

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:

A impugnação é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, trata-se de exigência de multa por atraso na entrega da GFIP, aplicada com fundamento no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991. No recurso a contribuinte não nega ter entregue a GFIP em atraso, mas entende que o lançamento deve se cancelado, ou reduzido o valor da multa, mediante os argumentos acima sintetizados, que serão explicitados nos tópicos seguintes.

### **Alegações de ausência de intimação prévia ao lançamento**

Alega a recorrente que deveria ter sido previamente intimada do lançamento. Entretanto, o lançamento foi efetuado com base na declaração apresentada e no momento da lavratura do AI; a Administração Tributária já dispunha dos elementos suficientes para procedê-lo diante da constatação da entrega intempestiva das respectivas declarações, o que dispensa a intimação prévia. Nesse sentido, este Conselho já editou a Súmula CARF nº 46, de observância obrigatória pelos Conselheiros, por possuir caráter vinculante, nos seguintes termos:

#### **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).

Ademais, à luz do inciso II do caput do art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, a multa será aplicada a todos os obrigados que descumprirem a lei em duas hipóteses: deixar de apresentar a declaração, ou apresentá-la após o prazo previsto. No presente caso, foi aplicada corretamente a multa de 2% ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, **no caso de ... entrega após o prazo**”, tendo sido observado o valor mínimo de R\$ 500,00, prescrito no § 3º, inc. II, do mesmo art. 32-A.

Há que se pontuar nessa parte preambular, que as decisões administrativas e judiciais que a recorrente trouxe ao presente recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o CTN, em seu art. 100, inc. II, considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

**Suposta necessidade de “juízo de oportunidade e conveniência para aplicação da multa tributária” e requerimento de redução da multa**

No que se refere à multa aplicada, a autoridade fiscal lançadora apenas aplicou o que determina o dispositivo legal ensejador da penalidade, conforme descrito na “Fundamentação Legal” do AI, uma vez que a multa decorre de expressa previsão legal, conforme já apontado. Repise-se o fato de que a autuada não nega ter procedido à entrega da GFIP em atraso, infringindo assim ao disposto no art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 1991 e sujeitando-se à penalidade prevista no art. 32-A do mesmo diploma legal.

Sendo a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na norma como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, conforme previsão normativa, não se tratando de ato passível de discricionariedade. Uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança, cabe à autoridade fiscal proceder ao lançamento, não havendo permissivo legal que autorize a dispensa do lançamento da respectiva multa ou sua redução, em juízo de oportunidade ou conveniência, dada a sua natureza vinculada.

#### **Apresentação espontânea da declaração - denúncia espontânea inaplicabilidade e caráter acessório da multa**

Alega a recorrente que uma vez entregue a declaração, mesmo que em atraso, teria havido a denúncia espontânea, ensejando a não aplicação de penalidade pela infração, posto que transmitida a GFIP espontaneamente.

A denúncia espontânea da infração é instituto previsto no art. 138 do (CTN) mas não se aplica à presente autuação, uma vez que no momento da apresentação em atraso das GFIP já houve a consumação da infração, constituindo-se em um fato não passível de correção pela denúncia espontânea. Esse entendimento está pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que o 138 do CTN é inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal. Nesse sentido o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. PRECEDENTES.

1. A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração do Imposto de Renda.
2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes.
3. Embargos de Divergência acolhidos.

(EREsp: Nº 246.295/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 18/06/2001, DJ 20/08/2001).

A matéria também não é estranha a este Conselho, estando atualmente pacificada pelo verbete sumular n.º 49, também com caráter vinculante, que apresenta o seguinte comando:

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)

Foi ainda invocada a aplicação do art. 472 da IN RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, que prevê que “*Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.*” Entretanto, o parágrafo único do mesmo dispositivo já esclarece que “*Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator com a finalidade de regularizar a situação que constitua infração,...*” (grifei). Como esposado alhures, quando da apresentação em atraso da GFIP já houve a consumação da infração, constituindo-se em um fato não passível de regularização pela denúncia espontânea. Além disso, o art. 476, II, da mesma Instrução Normativa, prevê, de forma expressa, a aplicação da multa no caso de GFIP entregue em atraso. Não se trata de conflito entre dispositivos de um mesmo ato normativo; enquanto o art. 472 trata de regra geral, aplicável às situações em que é possível a caracterização da denúncia espontânea, o art. 476 trata da multa que se discute no presente procedimento (norma específica), à qual não se aplica tal instituto. Pelos mesmos motivos, sem razão a alegação de que a multa possuiria caráter acessório, pois, conforme demonstrado, a multa aplicada decorre do descumprimento de uma obrigação específica, não se vincula ao cumprimento de nenhuma obrigação principal e independe do regular recolhimento das contribuições. in. Dessa forma, não há como prover o recurso diante de tais alegações.

### **Inaplicabilidade do art. 55 da Lei Complementar n.º 123, de 2006, ao presente lançamento**

Advoga a recorrente que não teria sido observado no procedimento fiscal os comandos do art. 55 da Lei Complementar n.º 123, de 2006, que trata da fiscalização orientadora para microempresas e empresas de pequeno porte, e estabelece o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração.

Mais uma vez não lhe assiste razão, oportuna a reprodução do dispositivo:

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

Art. 55. A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança, de relações de consumo e de uso e ocupação do solo das microempresas e das empresas de pequeno porte, deverá ser prioritariamente orientadora quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 155, de 2016)

§ 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. (Incluído 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. (Incluído 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. (Incluído 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. (Incluído 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Conforme se verifica, o *caput* do artigo 55, remete à fiscalização em relação a aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo. Mais elucidativos ainda os comandos: do § 4º, ao preceituar que o disposto no *caput* do art. 55 **não se aplica ao processo administrativo fiscal relativo a tributos**; e § 5, ao estabelecer que **o critério de dupla visita aplica-se somente à lavratura de multa por seu descumprimento quando relativa às matérias previstas no caput do dispositivo**, ou seja, matérias que envolvam aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança, de relações de consumo e de uso e ocupação do solo.

Portanto, totalmente inaplicáveis à presente autuação os critérios da dupla visita para lavratura de autos de infração e da fiscalização orientadora, previstos no estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte.

#### **Alegações de inobservância de princípios constitucionais e de caráter confiscatório da multa**

Advoga a recorrente que a multa aplicada seria manifestamente confiscatória, superando em muito o valor do próprio tributo devido no período, com ofensa também aos princípios da razoabilidade e

proporcionalidade, devendo ser reduzido o valor da penalidade, sem informar em que patamar.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegações de ilegalidade de lei ou inconstitucionalidade. O controle de legalidade efetivado por este Conselho, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Perquirindo se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis. Nesse sentido temos a Súmula nº 2, deste Conselho, com o seguinte comando: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*” ; também os comandos do art. 26-A do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972 e art. 62 do Regimento Interno do CARF, confira-se:

Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972

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.

Regimento Interno do CARF

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.

Conforme já explicitado, a aplicação da penalidade se deu nos exatos termos da lei, cabendo à autoridade administrativa o lançamento haja vista o caráter vinculado de sua atuação, devendo ser rejeitados tais argumentos.

Finalmente, quanto ao requerimento de aplicação do disposto no art. 38-B da Lei Complementar nº 123, de 2006, cumpre informar que as reduções das multas, conforme previsto no dispositivo (par. único, inc. II), é condicionada ao pagamento da autuação no prazo de 30 dias após a notificação.. Caberia assim, exclusivamente à interessada a adoção dos procedimentos necessários ao pagamento, no prazo legal, para efeito de fruição do benefício, que uma vez ultrapassado implica em preempção a tal direito.

Baseado em todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e na parte conhecida, 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, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

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 conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Redator