



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.729515/2015-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.500 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2020
Recorrente ÁPICE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
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. 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.

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 Fófano 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 05.2010, 06.2010, 07.2010, 08.2010 e 09.2010 fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A, § 3º, II, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, a qual restou fixada em R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) (fls. 4).

A empresa foi devidamente notificada da autuação em 17.11.2015 (fls. 5) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2, alegando, que teria apresentado as GFIP's antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório e que, por isso mesmo, a multa deveria ser extinta em decorrência da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009. Com base em tais alegações, a empresa ora recorrente requereu o cancelamento do Auto de Infração.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 11/16, a 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos transcritos abaixo:

“Trata-se de analisar lançamento referente à multa por atraso na entrega de GFIP relativa ao ano-calendário de 2010. A impugnante alega a ocorrência de denúncia espontânea.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

Sobre a denúncia espontânea, considerando a vinculação do julgador administrativo prevista no art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 2011, e a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 7 – Cosit, de 26 de março de 2014, publicada no sítio da Receita Federal em 28/03/2014, que vincula essa autoridade julgadora e estabelece que (...).

[...]

Assim há uma norma específica que regula a multa por atraso na entrega (art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 476 da IN RFB nº 971, de 2009), enquanto o art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, é geral, aplicável às outras infrações que sejam sanadas espontaneamente pelo contribuinte e para as quais não haja disciplina específica que preveja a aplicação de multa por atraso no cumprimento da obrigação acessória.

O parágrafo único do art. 472 da IN 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.

[...]

Assim, não assiste razão à impugnante ao pleitear a exclusão multa com base na denúncia espontânea.

Não há que se falar também em alteração de critério jurídico, violação do princípio da segurança jurídica ou do princípio da publicidade. Essa alteração ocorreu já no início de 2009, com a inserção do art.32-A da Lei nº 8.212, de 1991, no arcabouço jurídico pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterando a sistemática de aplicação de multas vinculadas à GFIP, em especial com a previsão de aplicação da multa por atraso na entrega de GFIP, até então inexistente.

No tocante à alegação de ofensa a princípios constitucionais da sanção pecuniária, afastar multa prevista expressamente em diploma legal sob tal fundamento implicaria declarar a inconstitucionalidade de lei. Ademais os princípios de vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, previstos na Constituição Federal (CF), são dirigidos ao legislador de forma a orientar a feitura da lei. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la .

Dessa forma voto por julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.”

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 06.09.2019, conforme AR juntado às fls. 41, a empresa entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 31/37, protocolado em 25.09.2019, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

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

- (i) Da preliminar de decadência:

- Que ocorreu decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, haja vista ter transcorrido mais de 5 anos dos vencimentos dos débitos ora cobrados, datados de 2012 e 2013, sem que houvesse inscrição em dívida ativa.
- (ii) Da obrigatoriedade da Dupla Visita prévia ao lançamento contra empresa optante pelo regime do SIMPLES Nacional:
 - Que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente pois, caso a empresa seja enquadrada como optante pelo regime tributário do SIMPLES Nacional, o agente fiscal deveria ter realizado a dupla visita prévia à lavratura do auto de infração, conforme exigência do artigo 55 da Lei Complementar n. 123/06.
- (iii) Da ausência de fato gerador principal de tributo – Insubstância do auto de infração:
 - Que inexistia fato gerador principal tributário, seja em virtude da inexistência de base de cálculo, seja pela não incidência, seja, ainda, pela falta de quitação do débito principal de forma regular ou, ainda, em razão da previsão legal de dispensa de entrega da GFIP por ausência de fato gerador.
- (iv) Da não observância ao devido processo legal:
 - Que uma vez constatada a infração prevista no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, o contribuinte deverá ser intimado para prestar esclarecimento e, se for o caso, pagar a multa ali prevista, sendo que no caso em tela a recorrente não foi notificada previamente para prestar esclarecimentos;
 - Que a Súmula 410 do STJ, que dispõe que “a prévia intimação do devedor constitui condição necessária para a cobrança da multa pelo descumprimento de obrigação de fazer ou não fazer” deve ser aplicada ao caso; e
 - Que o auditor fiscal não se atentou ao devido processo legal e em atuação contrária à legislação vigente deixou de intimar previamente a recorrente para prestar esclarecimentos sobre a infração supostamente cometida.
- (v) Do caráter arrecadatório e não punitivo do auto de infração:
 - Que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio a lavratura de auto de infração com caráter arrecadatório e não punitivo; e
 - Que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente pois foi lavrado sem juízo de conveniência e oportunidade, em afronta ao quanto dispõe o artigo 142 do CTN, sendo aplicado com fins meramente arrecadatórios e sem vinculação à política fiscal, desrespeitando o instituto da denúncia espontânea.
- (vi) Da proporcionalidade e razoabilidade da multa:

- Que a multa decorrente da infração tributária acessória cometida pelo recorrente deveria ser proporcional e adequada ao dano sofrido pelo Erário, com vistas ao desencorajamento da irregularidade; e não ser instrumento de arrecadação fiscal, sob pena de questionamento judicial fundado nas razões de decidir do RE 91.707/MG.

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

- Que as multas de ofício aplicadas em decorrência do atraso na entrega de obrigações acessórias devem ser afastadas na hipótese em que o contribuinte toma as providências necessárias concernentes à denúncia espontânea da infração, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional e artigo 472 da Instrução Normativa 971/2009, sendo que no momento em que a recorrente identificou as irregularidades em relação às obrigações acessórias, entregou as GFIPs e quitou, com juros e correção monetária, as contribuições previdenciárias decorrentes dos fatos informados nas guias, tudo isso antes da instauração de qualquer procedimento fiscalizatório.

(viii) Da inconstitucionalidade da multa por atraso na entrega da GFIP:

- Que a permissão normativa para a cobrança da multa por atraso na entrega da GFIP decorre de norma infraconstitucional consubstanciada numa Solução de Consulta interna da RFB.

(ix) Do caráter confiscatório da multa aplicada:

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

- Que percebendo a abusividade praticada pelo ente administrativo, a Câmara dos Deputados elaborou o Projeto de Lei n. 96/2018, tendo por objeto o cancelamento das multas decorrentes do atraso na entrega da GFIP; proposição já aprovada no Senado Federal em julho de 2019.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que o presente recurso seja provido para que seja declarada a decadência do crédito tributário em sede preliminar e, subsidiariamente, que a multa aplicada seja declarada indevida, ilegal e inconstitucional e, portanto, seja cancelada.

Antes de mais nada, saliente-se que quando do oferecimento da impugnação a empresa recorrente sustentou tão-somente que havia apresentado as GFIP's antes do início de qualquer procedimentos fiscalizatório e que, por isso mesmo, a multa deveria ser extinta em virtude da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, não tendo arguido, portanto, quaisquer outras questões preliminares ou meritórias, de modo que não caberia fazê-lo por agora em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que as demais questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido 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, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão *ad quem*, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo *a quo*.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de

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

² DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que na sistemática do processo administrativo fiscal as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância *a quo*. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

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

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).

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

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

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

O que deve restar claro é que, à exceção da alegação de que as GIFF's foram apresentadas antes do início de qualquer procedimentos fiscalizatório e que, por isso mesmo, a multa deveria ser extinta em virtude da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, as demais questões não devem ser aqui conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma de julgamento, uma vez que se tratam de questões novas. Quer dizer, tratam-se de questões que poderiam ter sido suscitadas quando do oferecimento da impugnação e não o foram, de modo que não podem ser suscitadas apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

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 tanto da alegação preliminar de decadência quanto da alegação meritória relativa à aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009.

1. Da alegação preliminar de decadência e da aplicação da Súmula CARF 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 tem se 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 05.2010, 06.2010, 07.2010, 08.2010 e 09.2010 (fls. 4), 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 notificada da autuação em 10.12.2015, 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. Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea em relação às obrigações acessórias e da Súmula CARF n. 49

Pois bem. Penso que a questão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional não comporta maiores digressões ou complexidades. A propósito, confira-se o que dispõe o referido artigo:

“Lei n. 5.172/66

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

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

De fato, boa parte da doutrina tem afirmado que o instituto em apreço seria de todo aplicável às sanções por descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O entendimento é o de que a expressão “*se for o caso*” deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária³. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado⁴:

³ Nesse mesmo sentido, confira-se o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins [MARTINS, Ives Gandra da Silva. Arts. 128 a 138. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 302-303], Leandro Paulsen [PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado,

“Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubitado que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.

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

Aliás, há muito que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem rechaçando esse posicionamento sob o entendimento de que o artigo 138 do CTN abrange apenas as obrigações principais, uma vez que as obrigações acessórias são autônomas e, 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.

Conclusão

2014, Não paginado] e Luciano Amaro [AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado].

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

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega