



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.729666/2015-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-002.770 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de abril de 2020
Recorrente JANE APARECIDA ALVES DA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. DECADÊNCIA.

As penalidades por descumprimento de obrigação acessórias se sujeitam ao prazo decadencial do art. 173, I do CTN.

APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 123/2006.

As previsões contidas na LC 123/06 não se aplicam ao caso concreto, onde se trata de processo administrativo fiscal e não houve o pagamento da penalidade aplicada dentro do prazo de 30 dias, o que garantiria o direito à redução.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. NÃO OCORRÊNCIA.

Conforme a Súmula CARF nº 49, a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste qualquer previsão legal que determine a intimação do contribuinte para lhe informar que deixou de cumprir obrigação acessória e que haverá o lançamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXIGÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANDO HOVER ELEMENTOS SUFICIENTES À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Aplicação da súmula CARF 46, vinculante: “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.” Assim, a falta de intimação não viola o direito de defesa, o qual se exerce no âmbito do processo administrativo fiscal, após a ciência do auto de infração (art. 15 do Decreto nº 70.235/72).

VIOLAÇÃO DO ART. 146 DO CTN. INEXISTÊNCIA.

A multa por atraso na entrega da GFIP foi introduzida pelo art. 32-A na Lei nº 8.212/91, com redação dada pela lei 11.941/09, publicada no DOU de 28.5.2009. O único critério jurídico previsto na lei para sua aplicação é o atraso

na entrega da GFIP. Não existe aplicação retroativa de multa que já estava prevista na legislação desde 2009.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE PREVISTOS NO ART. 2º DA LEI Nº 9.784/99.

A análise da proporcionalidade e razoabilidade implica analisar se a aplicação da lei desbordou dos limites internos da própria norma jurídica.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais por força da Súmula n.º 02.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto em relação a alegações de inconstitucionalidade, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 13804.725833/2015-68, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Luís Ulrich Pinto, Fabiana Okchstein Kelbert, Honório Albuquerque de Brito e Marcelo Rocha Paura.

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, adoto neste relatório o relatado no Acórdão nº 2001-002.727, de 15 de abril de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se na origem de lançamento efetuado pela Receita Federal do Brasil, por meio do qual foi constituído crédito tributário de multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

O enquadramento legal foi o art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Conforme se extrai do acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, em síntese, preliminar de prescrição, preliminar de nulidade, ocorrência de denúncia espontânea, falta de intimação prévia, alteração de critério jurídico, princípios, que a Lei 13.097 de 2015 teria cancelado as multas.

A turma julgadora da primeira instância administrativa concluiu pela total improcedência da impugnação e conseqüente manutenção do crédito tributário lançado.

No recurso voluntário, em preliminar o contribuinte alega decadência. No mérito, pede a aplicação da Lei Complementar nº 123/2006, alega que teria ocorrido denúncia espontânea, defende que faltou intimação prévia, violação ao art. 146 do CTN, violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade contidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, e violação aos princípios constitucionais de vedação ao confisco e devido processo legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator.

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, pelo que reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 2001-002.727, de 15 de abril de 2020, paradigma desta decisão.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de modo que o conheço e passo a analisar o seu mérito.

Antes disso, contudo, cabe esclarecer que consta pedido de atribuição de efeito suspensivo ao recurso.

Despiciendo o pedido formulado, uma vez que por expressa determinação legal ao recurso voluntário se atribui efeito suspensivo, conforme se observa do art. 33 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, **com efeito suspensivo**, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. [Grifo nosso]

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Em preliminar a recorrente arguiu decadência, uma vez que teriam decorrido mais de 5 anos entre a entrega da GFIP com atraso e a constituição do crédito por meio da lavratura do auto de infração.

Defende a recorrente que o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com a “regra geral” do art. 150, § 4º do CTN.

Ao contrário do que pretende a recorrente, o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN não atua como regra geral, mas se aplica aos tributos cujo lançamento esteja sujeito à homologação com pagamento antecipado, o que não ocorre no caso concreto.

Assim, sem razão a recorrente, pois na hipótese vertente, onde se discute a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória (atraso na entrega da GFIP), o termo inicial da contagem do prazo decadencial é aquele previsto no inciso I do art. 173:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Nesse sentido, há entendimento sumulado do CARF, como se observa:

Súmula CARF n.º 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.

Pelas razões apresentadas, rejeito a preliminar.

MÉRITO

Da aplicação da Lei Complementar n.º 123/2006

Em suas razões recursais, a recorrente busca a aplicação do art. 55, § 1º da Lei Complementar n.º 123/2006, ora transcrito:

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.

§ 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. [Grifo nosso]

Quanto ao pedido de dupla visita constante no art. 55, § 1º, vê-se a partir de uma leitura atenta do dispositivo que não se aplica ao caso concreto, porquanto se trata de processo administrativo fiscal, o que vai indicado pelo § 4º do mesmo artigo.

A seguir, o recorrente pede redução da multa, nos termos do art. 38-B da Lei Complementar nº 123/2006, o qual dispõe:

Art. 38-B. As multas relativas à falta de prestação ou à incorreção no cumprimento de obrigações acessórias para com os órgãos e entidades federais, estaduais, distritais e municipais, quando em valor fixo ou mínimo, e na ausência de previsão legal de valores específicos e mais favoráveis para MEI, microempresa ou empresa de pequeno porte, terão redução de:

I - 90% (noventa por cento) para os MEI;

II - 50% (cinquenta por cento) para as microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

Parágrafo único. As reduções de que tratam os incisos I e II do caput não se aplicam na:

I - hipótese de fraude, resistência ou embaraço à fiscalização;

II - ausência de pagamento da multa no prazo de 30 (trinta) dias após a notificação.

Conforme apontado pelo inciso II do parágrafo único do dispositivo legal em comento, a redução de multa não pode ser aplicada em caso de ausência de pagamento no prazo de 30 dias após a notificação. [Grifo nosso]

No caso concreto, até o momento não houve o pagamento da multa, de tal sorte que a disposição legal invocada é inaplicável.

Da alegação de denúncia espontânea

Alega a recorrente, ademais, que poderia se beneficiar da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 472 da Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Ao contrário do que pretende a recorrente, o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 472 da Instrução Normativa RFB Nº 971/2009 não alcança as multas por atraso na entrega da GFIP, conforme expressamente previsto no § 2º do mesmo art. 472:

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.

§ 2º Não se aplica às multas a que se refere o art. 476 os benefícios decorrentes da denúncia espontânea. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019) [Grifo nosso]

Art. 476. O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 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 pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1027, de 22 de abril de 2010)

Sobre o ponto, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou súmula:

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.

No caso concreto, em que a penalidade decorre justamente por conta de atraso na entrega de declaração (GFIP), a aplicação da súmula mencionada é cogente.

Desse modo, o recurso não merece prosperar quanto ao ponto.

Da alegada falta de intimação prévia ao lançamento

No que diz respeito à alegação da recorrente de que deveria ter sido intimada antes do lançamento, cabem as seguintes considerações.

A primeira diz respeito à inexistência de lei que obrigue o fisco a intimar contribuinte que está em atraso com suas obrigações. Especificamente em relação à entrega da GFIP, eventual intimação para prestar esclarecimento em caso de declaração incompleta não afasta a aplicação da multa.

O art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991 determina a necessidade da intimação apenas nos casos de não apresentação da declaração e de apresentação com erros ou incorreções.

No caso concreto, em que houve atraso na entrega da GFIP, a infração é fato que pode ser facilmente verificável pelo auditor fiscal, a partir dos sistemas internos da Receita Federal, ficando a seu critério a avaliação da necessidade ou não de informação adicional a ser prestada pelo contribuinte.

Importante ressaltar, ainda, **que em qualquer caso haverá a aplicação da multa**, conforme expressa determinação legal:

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 n.º 11.941, de 2009). [Grifo nosso]

Diga-se, ademais, que a ação fiscal que antecede o processo administrativo é um procedimento de natureza inquisitória, em que a autoridade fiscal apura a ocorrência dos fatos previstos hipoteticamente na legislação tributária, e, confirmando que todos os elementos necessários para efetuar o lançamento estão presentes, deve lançar, atividade obrigatória e vinculada, por força do que determina o art. 142 do CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, se o fiscal conseguiu identificar a ocorrência do fato que enseja a aplicação de multa, deve constituí-la por meio do lançamento, sendo desnecessária a intimação prévia do sujeito passivo.

Por fim, obrigatória a aplicação da Súmula nº 46 deste CARF:

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.

Também aqui inexistente qualquer violação ao direito de defesa, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal a recorrente teve possibilidade de contraditar o lançamento e de se defender pelos meios previstos no Decreto nº 70.235/72 (impugnação e recurso voluntário), em perfeito atendimento ao devido processo legal.

Dessa forma, também quanto ao ponto não assiste razão ao recorrente.

Da alegação de violação ao art. 146 do CTN

O recorrente também defende ter havido omissão e violação do art. 146 do CTN, assim redigido:

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.

Como se observa, o dispositivo tido por violado sequer se amolda à hipótese concreta, uma vez que no art. 146 do CTN se está a falar de modificação de critério jurídico oriunda de decisão administrativa ou

judicial, enquanto no caso concreto o que houve foi uma alteração legislativa que introduziu uma multa no ordenamento jurídico.

Com efeito, não se trata de omissão administrativa ou de critério interpretativo, mas de aplicação da multa por atraso na entrega da GFIP que conta com previsão legal para tanto, consistente no art. 32-A da Lei n.º 8212/91.

Nesse sentido já decidiu esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Numero do processo: 13840.720745/2015-33

Turma: Terceira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Feb 19 00:00:00 BRT 2020

Data da publicação: Mon Mar 23 00:00:00 BRT 2020

Ementa: ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2010 DECADÊNCIA. SÚMULA CARF n.º 148. A multa por atraso na entrega da GFIP é exigida por lançamento de ofício. A contagem do prazo decadencial para o seu lançamento segue a regra do art. 173, I, do CTN e tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao da data prevista para a entrega da GFIP (Súmula CARF n.º 148). **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. INTIMAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF n.º 46.** O contribuinte deve cumprir a obrigação acessória de entregar a GFIP no prazo legal sob pena de aplicação da multa prevista na legislação. 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 vinculante CARF 46). **INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.** Súmula CARF n.º 2. **CONFISCO.** Não há que se falar em confisco quando a multa for aplicada em conformidade com a legislação. Nos termos da Súmula CARF n.º 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.** SÚMULA CARF n.º 49. Nos termos da Súmula CARF n.º 49, o instituto da denúncia espontânea não alcança a prática de ato puramente formal do contribuinte, consistente na entrega, com atraso, da GFIP. **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. LEI 13.097/2015. NÃO INCIDÊNCIA E REMISSÃO. INAPLICABILIDADE.** A entrega em atraso da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) constitui infração punível com a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91. A Lei 13.097/15 inovou o ordenamento jurídico, mas somente se aplica a lançamentos efetuados até 20/1/2015 (data da publicação da lei) e desde que se refiram a GFIP entregues em atraso, mas sem ocorrência de fatos geradores no período de 27/05/2009 a 31/12/2013 (art. 48), ou apresentadas até o último dia do mês subsequente ao previsto para a sua entrega (art. 49), o que não é o caso dos autos. **PUBLICIDADE DAS NORMAS.** A publicidade dos atos normativos é presumida em face da sua publicação em Diário Oficial. **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE INTERPRETAÇÃO. INEXISTÊNCIA** A multa por atraso na entrega da GFIP passou a existir no ordenamento jurídico a partir da introdução do art. 32-A na Lei n.º 8.212/91, pela lei 11.941/09. **O dispositivo não sofreu alteração, de forma que o critério para sua aplicação é único desde a edição da lei.** [Grifo nosso]

Numero da decisão: 2003-001.148

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. (documento assinado digitalmente) Raimundo Cassio Gonçalves Lima - Presidente (documento assinado digitalmente) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente), Gabriel Tinoco Palatinic, Wilderson Botto e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Nome do relator: SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA

Também não se trata de aplicação retroativa de penalidade, porque desde 2009 existe a previsão legal de multa por atraso na entrega da GFIP.

Válidas e legais, portanto, as multas aplicadas em relação às declarações entregues com atraso no ano de 2010, ainda que o crédito tenha sido constituído em momento posterior, respeitado o art. 173, I do CTN.

Assim, não se verifica qualquer violação ao art. 146 do CTN.

Violação ao princípios da proporcionalidade e razoabilidade previstos no art. 2º da lei nº 9.784/99.

O recorrente alega, ainda, que teria havido violação aos princípios orientadores de processo administrativo federal, notadamente à proporcionalidade e razoabilidade.

Cabe esclarecer, então, no que consistem esses princípios.

Originária da doutrina germânica¹, a proporcionalidade é definida como um dos “limites dos limites” (Schranken-Schranken). Na obra de Pieroth e Schlink estes limites são entendidos como restrições que valem para o legislador e para a Administração Pública nos casos de restrição de direitos fundamentais.² Assim, os autores mencionados citam, dentre outros, o princípio da proporcionalidade, como sinônimo de proibição do excesso.³ De acordo com os doutrinadores referidos, a proporcionalidade

¹ Ver HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Sergio Fabris Editor: Porto Alegre, 1998. p. 256. “A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.”

² PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 64-65. “*Der Begriff der Schranken-Schranken bezeichnet die Beschränkungen, die für den Gesetzgeber gelten, wenn er dem Grundrechtsgebrauch Schranken zieht. [...] Unter den Begriff Schranken-Schranken werden alle diese Beschränkungen jedoch üblicherweise nicht gefasst. Als Schranken-Schranken werden nur die folgenden erörtert: der Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Übermassverbot), [...]*”

³ No mesmo sentido, SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 397. Contra: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da

exige que o fim perseguido pelo Estado possa ser perseguido como tal, que o meio empregado pelo Estado possa ser assim empregado, que emprego deste meio seja adequado para atingir o fim pretendido e que o emprego deste meio seja necessário (exigível) para atingir o fim pretendido.⁴

Assim, a proporcionalidade deve atender a três requisitos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme ensina Humberto Ávila.

A adequação pressupõe que o meio utilizado pelo legislador ou pela Administração Pública seja indicado para promover o resultado pretendido, ou seja, se por meio dele se consiga atingir o resultado pretendido.

A necessidade, por sua vez, significa que o meio empregado seja o menos gravoso para promover o fim colimado, de modo que não exista outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado.

Já a proporcionalidade em sentido estrito exige que as vantagens decorrentes da promoção do fim sejam maiores que a restrição de outro direito fundamental.⁵

O referido autor adverte também, que como postulado estruturador da aplicação de princípios que se superpõem em uma relação de causalidade entre meio e fim, não pode ser aplicada sem limitações; sua aplicação está sujeita aos requisitos antes enunciados.⁶

Aplicando os requisitos mencionado ao caso concreto, em que se discute penalidade por atraso na entrega de obrigação acessória, entendo que não houve violação dos princípios aludidos, a teor do que se expõe:

a) Adequação: em um Estado de Direito, a lei é o meio mais indicado para se buscar o resultado pretendido, qual seja, o cumprimento pontual de obrigações acessórias;

definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. O autor afirma que “o postulado da proporcionalidade não se confunde com o da *proibição de excesso*: esse último veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido, enquanto a proporcionalidade exige uma relação proporcional de um meio relativamente a um fim.” p. 165. Grifo do autor.

⁴ PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 65. “Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt im einzelnen zunächst, dass: - der vom Staat verfolgte Zweck als solcher verfolgt werden darf, - das vom Staat eingesetzten Mittel als solches eingesetzt werden darf, - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks geeignet ist und – der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks notwendig (erforderlich) ist.”

⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162.

b) Necessidade: a previsão legal de penalidade é o meio menos gravoso para o Estado atingir sua finalidade de que os contribuintes cumpram pontualmente com suas obrigações. Ademais, não existe outro meio menos gravoso que possa ser empregado para atingir essa finalidade.

c) Razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito: as vantagens desse meio superam as suas desvantagens, e não se observa qualquer restrição a direito fundamental na sua aplicação.

Vale destacar, por fim, que a própria Lei n.º 8.212/91 estipulou os parâmetros mínimos e máximos na aplicação da penalidade ora combatida, como se observa:

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 n.º 11.941, de 2009). (Vide Lei n.º 13.097, de 2015) (Vide Lei n.º 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Desse modo, desacolho os argumentos do recorrente.

**Da alegada violação aos princípios constitucionais de vedação
ao confisco e devido processo legal**

Quanto à alegação da recorrente de que teria havido violação a princípios constitucionais, impende assentar que a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é vedado analisar alegações de inconstitucionalidade, como se observa da Súmula CARF n.º 02:

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

Considerando que a atividade do Fisco é vinculada e que por força do princípio da legalidade está obrigado a aplicar a lei sem avaliar a validade jurídica de seu conteúdo, a análise da aplicação da multa ora combatida levaria necessariamente à avaliação da constitucionalidade da lei que a previu, o que não é possível nesta instância administrativa.

Desse modo, não conheço do recurso no ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço em parte do recurso voluntário, rejeito a preliminar arguida, e no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal 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, reproduzo o decidido no acórdão paradigma no sentido de conhecer parcialmente do recurso, exceto em relação a alegações de inconstitucionalidade, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito