



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



**Processo nº** 16592.720974/2018-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.015 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de agosto de 2020  
**Recorrente** CASA DE RAÇÃO ÁGUA BRANCA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2013

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 aquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

PAF. NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No processo administrativo fiscal, a nulidade com fundamento em preterição ao direito de defesa apenas deve ser reconhecida nas hipóteses de suposto vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração) ou em razão de indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos ou, ainda, em decorrência da falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

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.

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.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ENTREGA DA GFIP. FORMA. PRAZO. CONDIÇÕES. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP.

As empresas também são obrigadas a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço -

FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

As GFIP's devem ser transmitidas até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social, sendo que nas hipóteses em que as referidas declarações são transmitidas com atraso, as empresas sujeitar-se-ão à aplicação das multas previstas na legislação de regência.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata.

Ainda que o contribuinte cumpra com as suas respectivas obrigações principais de pagar tributos não estará livre ou desobrigado de cumprir com as obrigações acessórias.

**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.

**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.

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 tema estranho ao litígio administrativo instaurado com a impugnação não 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 Fofano 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 GFIP fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009 (e-fls.).

A empresa foi devidamente notificada da autuação e apresentou, tempestivamente, Impugnação de e-fls., alegando, em preliminar, (i) que a GFIP foi entregue sem qualquer intimação prévia e de forma espontânea, bem assim (ii) que a respectiva contribuição foi devidamente recolhida em sua conformidade, e, no mérito, (i) que o instituto da denúncia espontânea previsto nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da IN RFB n. 971/2009 deveria ter sido aplicado ao caso concreto, (ii) que a Receita Federal não procedeu com a intimação prévia como condição da imposição da penalidade prevista no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, bem como houve (iii) violação ao princípio da publicidade, uma vez que o entendimento que predominava no artigo 472 da IN RFB n. 971/2009 foi modificado pelo referido artigo 32 sem que o Fisco tivesse realizado quaisquer orientações acerca da mudança, sem contar que a Receita passou a aplicar as multas de forma retroativa e, por fim, (iv) que houve violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e a multa aplicada acabou apresentando caráter confiscatório.

Com base em tais fundamentos, a empresa autuada requereu, em síntese, a procedência da impugnação e o cancelamento do Auto de Infração.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de e-fls., a autoridade judicante de 1ª instância entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos:

“(…) Quanto à alegação de falta de intimação prévia ao lançamento, no caso em tela, não houve necessidade dessa intimação, pois a autoridade autuante dispunha dos elementos necessários à constituição do crédito tributário devido. A prova da infração é

a informação do prazo final para entrega da declaração e da data efetiva dessa entrega, a qual constou do lançamento.

[...]

As disposições insertas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não contrariam o entendimento manifestado acima. Em nenhum momento há imposição de prévia intimação ao lançamento tributário. Apenas nos casos em que a intimação é necessária, qual sejam a não apresentação da declaração e a apresentação com erros ou incorreções é que a intimação deve ser realizada.

Portanto, a intimação que anteceda a constituição do crédito tributário somente será realizada se necessária, visando suprir o lançamento daqueles elementos previstos em lei e sem os quais ele poderia resultar ineficaz.

[...]

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.

[...]

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 (...).

[...]

Conforme se depreende da leitura da referida SCI, o art. 476 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, trata da aplicação das multas por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991 – relacionadas à GFIP – e, em seu inciso II, letra ‘b’, especificamente da multa aplicável no caso de “falta de entrega da declaração [GFIP] ou entrega após o prazo”. O §5º do referido art. 476 dispõe inclusive sobre os termos inicial e final para efeitos da aplicação da multa por não entrega da GFIP ou entrega após o prazo, definindo como termo final “a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento”. Portanto em caso de entrega em atraso da GFIP, o termo final para cálculo da multa será a data em que houve efetivamente a entrega da guia.

O art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, apenas esclarece que não é aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no caso de regularização da situação antes de qualquer ação fiscal, isso porque, salvo quando houver disciplina específica que disponha o contrário, eventual multa carecerá de amparo legal, já que, regra geral, as infrações por descumprimento de obrigação acessória são caracterizadas pela falta de entrega da obrigação e não pela entrega em atraso.

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.

[...]

Esclareça-se que o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) a respeito da matéria é o mesmo, já tendo sido, inclusive, objeto de Súmula, que transcrevo:

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

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.”

Na sequência, a empresa autuada foi devidamente intimada da decisão de 1ª instância (e-fls.) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls., protocolado tempestivamente, 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 pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações preliminares e meritórias.

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

(i) Da ocorrência de vício no Auto de Infração:

- Que o lançamento do crédito tributário apenas será considerado válido se todas as formalidades previstas no artigo 142 do CTN estiverem presentes, sendo que o artigo 10 do Decreto n. 70.235/72 também identifica quais são os requisitos obrigatórios no que diz com o procedimento de lavratura do Auto de Infração; e

- Que há vício no Auto de Infração em apreço, uma vez que não houve o cumprimento das normas reguladoras do processo administrativo, não havendo a identificação discriminada das ocorrências que supostamente deixaram de ser declaradas, assim como seus respectivos valores, os quais, aliás, devem comprovar a composição da base de cálculo da obrigação tributária relativa à imposição da penalidade, restando-se concluir,

portanto, pela nulidade do autuação, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN e artigos 5º, incisos LIV e LV e 37 da Constituição Federal.

(ii) Da nulidade da decisão de primeira instância:

- Que a decisão recorrida é visivelmente nula e afronta os princípios constitucionais basilares, já que à época dos fatos não constava nos procedimentos relativos a GFIP/SEFIP qualquer orientação no sentido de que a entrega extemporânea da GFIP ensejaria a aplicação de multa, mas, sim, que a multa apenas seria aplicada nas hipóteses em que a GFIP's não fossem transmitidas;

- Que a autoridade judicante de 1ª instância desconsiderou o fato de que a GFIP entregue fora do prazo não ensejaria a aplicação da multa e que a Lei n. 11.941/2009 não faz qualquer menção à aplicação de multas vinculadas à GFIP; e

- Que a decisão recorrida acabou violando os artigos 59 do Decreto n. 70.235/72 e 2º da Lei n. 9.784/2011, de modo que os princípios ali insculpidos não foram apreciados no caso concreto, já que a autoridade judicante não examinou os argumentos e os documentos colacionados pela empresa no sentido de que o atraso na entrega de GFIP não ensejaria a aplicação de penalidades nas hipóteses em que a GFIP é transmitida antes do início de qualquer procedimentos fiscal, conforme estabelece o instituto da denúncia espontânea.

(iii) Da ocorrência da decadência:

- Que a competência de 13.2013 deve ser excluída da autuação, já que o crédito ali consubstanciado encontra-se decaído nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

(iv) Da aplicação do instituto da denúncia espontânea:

- Que o dever de apresentar GFIP configura uma obrigação acessória nos termos do artigo 113, § 2º do CTN, sendo que se a GFIP foi entregue e o tributo confessado foi pago com acréscimos por conta da transmissão das respectivas declarações realizada com atraso, a própria obrigação tributária principal foi extinta, de modo que se as obrigações acessórias têm por escopo auxiliar o fisco na tarefa de fiscalizar e arrecadar, a GFIP entregue em atraso cumpriu sua finalidade, restando-se concluir, portanto, que a aplicação de penalidades pela entrega da GFIP fora do prazo não é razoável, sem contar que os tributos ali informados foram devidamente recolhidos.

- Que a GFIP foi entregue antes de qualquer intimação prévia do Fisco para que a empresa pudesse prestar esclarecimentos, de acordo com o que determina o artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, bem assim que não houve a imposição das respectivas multas nos meses ou anos seguintes em que as GFIP's eram transmitidas, de modo que o Fisco acabou contribuinte decisivamente no que diz com a continuidade da prática infracional;

- Que nos termos da Súmula 410 do STJ, “a prévia intimação pessoal do devedor constitui condição necessária para a cobrança da multa pelo descumprimento de obrigação de fazer ou não fazer; e

- Que não é possível enxergar qualquer indício de sonegação ou qualquer postergação do recolhimento das obrigações principais no que diz com a entrega da GFIP fora do prazo, bem assim que atuação do Fisco em proceder com a aplicação da multa depois de quase cinco anos não se coaduna com os princípios da moralidade, legalidade, eficiência, impessoalidade e razoabilidade, os quais, aliás, regem toda a atividade da administração pública, mas, sim, revela indícios e falta de lealdade e boa-fé.

(v) Da falta do princípio da publicidade:

- Que o artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009 dispõe sobre a aplicação do instituto da denúncia espontânea e que, por outro lado o artigo 32-A é claro no sentido de que o contribuinte deve ser intimado previamente à lavratura do Auto de Infração para prestar esclarecimentos ou apresentar a GFIP, sendo que a alteração do entendimento Receita Federal no sentido de que a aplicação de multas em decorrência do atraso na entrega da GFIP é devida foi realizado em 2015, todavia em nenhum momento a Receita orientou publicamente os contribuintes da referida mudança de entendimento;

- Que ao invés de orientar os contribuintes para que pudessem regularizar a situação no que diz respeito à GFIP não entregue, a Receita entendeu por aplicar as multas instantânea e de forma retroativa, tendo se omitido de orientar publicamente os contribuintes acerca da mudança realizada no entendimento relativo ao atraso na entrega da GFIP.

(vi) Da falta de razoabilidade da multa:

- Que a multa lavrada por descumprimento de obrigação acessória apresenta caráter educacional, entretanto a sua aplicação retroativa acaba apresentando caráter exclusivamente arrecadatório, sendo que o princípio da vedação ao confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal veda que os entes federados possam utilizar tributo com efeito de confisco; e

- Que a multa aplicada após o recolhimento dos respectivos tributos não guarda relação com nenhum dos três parâmetros (necessidade, adequação e proporcionalidade), de modo que a violação ao princípio da proporcionalidade exsurge com lapidar clareza a partir do simples confronto entre o valor dos tributos recolhidos e o valor das multas aplicadas, restando-se perceber, pois, que o valor das multas é desproporcional ao valor dos tributos, de modo que a multa acabou apresentando caráter de novo tributo e acabou violando o princípio do não-confisco.

(vii) Do caráter sancionatório da multa:

- Que o artigo 142 do Código Tributário Nacional distingue a autuação do Fisco no que diz respeito ao lançamento tributário em dois momentos: primeiro, a determinação da matéria tributável, a identificação do sujeito passivo, a ocorrência do fato gerador e o cálculo do montante do tributo devido; segundo, a aplicação da penalidade cabível apenas se for o caso, restando-se, perceber, pois, que a Lei estabelece a natureza arrecadatória e a punitiva, as quais, aliás, não se confundem;
- Que a expressão “*sendo o caso*” constante do artigo 142 do CTN pressupõe, obrigatoriamente, a realização de um juízo de oportunidade e conveniência por parte da autoridade fiscal quando da aplicação da multa, de modo que a multa com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 não deve ser aplicada de forma mecânica ou automática, do que se conclui que essas penalidades perderam sua natureza original e passaram a apresentar natureza muito mais arrecadatória do que punitiva, ofendendo, portanto, os preceitos do CTN e a própria integridade do Sistema Tributário Nacional; e
- Que, no caso, a aplicação da penalidade contraria frontalmente o artigo 142 do CTN tanto pela inobservância de qualquer juízo de oportunidade e conveniência por parte da autoridade fiscal, quanto pela descaracterização de sua natureza punitiva, que, aliás, passou a apresentar natureza e finalidade meramente arrecadatória, dada a forma indiscriminada que tem sido aplicada aos contribuintes de maneira geral.

(viii) Da fiscalização orientadora:

- Que é enquadrada como microempresa e que, portanto, a autoridade fiscal é obrigada a realizar a fiscalização orientadora nos termos do artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006, de modo que a sua inobservância acaba atentando contra os direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial, de acordo com o referido artigo 55, § 8º.

(ix) Da vedação ao confisco:

- Que a multa acabou apresentando caráter confiscatório, sendo que muito embora nem a Constituição nem a Lei defina exatamente quais são os parâmetros em que um tributo (ou multa) serão considerados como confiscatório, decerto que a jurisprudência do STF que fixa um percentual a partir do qual as multas poderão ser consideradas confiscatórias; e
- Que a multa aplicada em decorrência do atraso na entrega da GFIP equivale a 500% do valor da obrigação principal e ofende claramente os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao tributo com caráter confiscatório.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente requer que a exigibilidade do crédito tributário reste suspensa até que seja proferida decisão definitiva, bem assim que a decadência da competência de 13.2013 seja reconhecida e, por outro lado, que a autuação seja julgada improcedente.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação, a empresa recorrente não arguiu quaisquer questões preliminares acerca da suposta violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e a respeito da fiscalização orientadora prevista no artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006, sendo que não caberia fazê-lo, agora, em sede de Recurso Voluntário.

Ora, tendo em vista que essas 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 Neves<sup>1</sup> 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 Cunha<sup>2</sup> 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

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

<sup>2</sup> 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.

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 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 da ementa transcrita 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).

O que deve restar claro é que as alegações de suposta violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e a respeito da fiscalização orientadora prevista no artigo 55 da Lei Complementar n. 123/2006 não devem ser conhecidas e, por isso mesmo, não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, 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 poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se o Tribunal eventualmente entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da supressão de instância a que também está submetido o processo administrativo fiscal.

Passemos, agora, ao exame das demais questões, as quais, essas sim, hão de ser conhecidas e examinadas.

## **1. Da suposta alegação de nulidade da decisão de primeira instância**

De início, destaque-se que a despeito de não compartilhar com a linha de entendimento que vem sendo sustentada no âmbito do processo administrativo fiscal no sentido de que as hipóteses de nulidades encontram-se previstas apenas no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, devo afirmar, de logo, que a análise que aqui deve ser realizada tem por base,

exclusivamente, o próprio artigo 59 e, em especial, o seu inciso II, porquanto a alegação de suposta nulidade suscitada pela empresa recorrente foi formulada no sentido de que a autoridade judicante de 1ª instância não havia, de fato, analisado suas alegações e, portanto, teria incorrido em cerceamento ao seu direito de defesa.

Confira-se, portanto, o que dispõe o referido artigo 59 do Decreto n. 70.235/72:

**Decreto n. 70.235/72**

**Art. 59.** São nulos:

**I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

**II** - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Pelo que se pode notar, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal, sendo que a existência de qualquer ato precedente estará por violar os princípios do contraditório e ampla defesa e acabará maculando o ato decisório posterior, o qual, aliás, deverá ser considerado ineficaz pelo reconhecimento da nulidade.

Em comentários ao artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>3</sup> dispõem que a nulidade no processo administrativo apenas deve ser reconhecida por incompetência ou violação ao direito de defesa. Veja-se:

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido que dispõem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>4</sup>:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II). Competência é sinônimo de direito próprio e exclusivo, não cabendo à autoridade que possui a atribuição consentir na sua usurpação, ou seja, é, na verdade, patrimônio de seu titular. O defeito relativo à competência do agente ocorre nos casos em que o ato é praticado: 1) por usurpador de função pública, ou seja, ato realizado por pessoa que não esteja regularmente investida de função pública (ato inexistente); 2) com abuso de poder, caso em que se verifica uma exorbitância do agente no exercício de suas funções; 3) com invasão de poderes, hipótese em que, além de atuar fora de sua esfera legítima de atuação, o agente invade a de outrem.

[...]

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

<sup>4</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser emitidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em virtude da falta de elemento essencial à sua formação.

Em síntese, o que se busca examinar é se a autoridade julgante de fato analisou a linha argumentativa levantada pela empresa ora recorrente no sentido de que à época dos fatos não constava nos procedimentos relativos a GFIP/SEFIP qualquer orientação no sentido de que a entrega extemporânea da respectiva declaração ensejaria a aplicação de multa, mas, sim, que a multa apenas seria aplicada nas hipóteses em que a GFIP não fosse transmitida, bem assim que nas hipóteses em que a GFIP é transmitida antes do início de qualquer procedimento fiscal a penalidade não deve ser aplicada.

A propósito, a obrigação das empresas em prestarem informações relacionadas aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outros dados de interesse do INSS foi instituída pela Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, sendo que o documento a ser utilizada no que diz com a apresentação de tais informações – GFIP – foi primeiramente definido pelo Decreto n. 2.803/2008 e acabou sendo previsto no próprio Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Acrescente-se, ainda, que a Circular CAIXA n. 321/2004, estabeleceu a obrigatoriedade da transmissão do arquivo gerado pelo SEFIP por meio da Internet a partir de 11.2004, sendo que a Portaria Interministerial MTE/MPS n. 227/2005 também acabou determinando a obrigatoriedade de transmissão do arquivo gerado pelo SEFIP a partir de 03.2005.

Nesse contexto, destaque-se que o artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009, o qual dispõe pela aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea da infração em decorrência do descumprimento de obrigação acessória nunca foi aplicado em relação às multas aplicadas por atraso na entrega da GFIP. Aliás, a Solução de Consulta Interna n. 7, de 26 de março 2014, a qual abordaremos em seus pormenores no tópico 5 deste acórdão, deixa claro que a entrega da GFIP após o prazo legal enseja a aplicação da multa nos termos do artigo 32-A da Lei n. 8.212/91.

De todo modo, o que deve restar claro é que a autoridade julgante de 1ª instância bem analisou essa questão acerca da aplicação da multa em decorrência do atraso na entrega da GFIP, tendo concluído que a Receita Federal sempre entendera pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009 em relação às multas lavradas em decorrência do atraso na entrega da referida declaração, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos:

“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 (...).

[...]

Conforme se depreende da leitura da referida SCI, o art. 476 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, trata da aplicação das multas por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991 – relacionadas à GFIP – e, em seu inciso II, letra ‘b’, especificamente da multa aplicável no caso de “falta de entrega da declaração [GFIP] ou entrega após o prazo”. O §5º do referido art. 476 dispõe inclusive sobre os termos inicial e final para efeitos da aplicação da multa por não entrega da GFIP ou entrega após o prazo, definindo como termo final “a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento”. Portanto em caso de entrega em atraso da GFIP, o termo final para cálculo da multa será a data em que houve efetivamente a entrega da guia.

O art. 472 da IN RFB nº 971, de 2009, apenas esclarece que não é aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no caso de regularização da situação antes de qualquer ação fiscal, isso porque, salvo quando houver disciplina específica que disponha o contrário, eventual multa carecerá de amparo legal, já que, regra geral, as infrações por descumprimento de obrigação acessória são caracterizadas pela falta de entrega da obrigação e não pela entrega em atraso.

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.”

Considerando que autoridade judicante de 1ª instância bem analisou essa questão acerca da aplicação da multa em decorrência do atraso na entrega da GFIP e que, por outro lado, não há se falar, no caso, em violação ao direito de defesa do contribuinte em face de suposto vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração) e muito menos em razão de indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos ou, ainda, em decorrência da falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte, entendo que a preliminar de nulidade com fundamento no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 deve ser rejeitada.

## **2. 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 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 a competência de 13.2013 (e-fls.), de modo a contagem do prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2015 e findar-se-ia apenas em 31.12.2019. Com efeito, considerando que a empresa recorrente foi devidamente notificada da autuação antes da referida data, 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, daí por que a preliminar de decadência deve ser rejeitada.

**3. Das obrigações acessórias como obrigações autônomas e da obrigatoriedade de apresentação de GFIP's**

A palavra *obrigação* deriva do latim *obligatio*, do verbo *obligare* (atar, ligar, vincular), que exprime, literalmente, a ação de se mostrar atado, ligado ou vinculado a alguma coisa. Em sentido amplo, a palavra obrigação é empregada em Direito para designar o vínculo jurídico que liga dois sujeitos de direitos e obrigações.

Como ocorre no direito das obrigações em geral, as obrigações tributárias consistem em um vínculo que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há, pois, em toda obrigação um direito de crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo, sendo que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é óbvio, o que deve fazer ou deixar de fazer<sup>5</sup>.

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária é principal ou acessória e que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da fiscalização tributária. Confira-se:

**“Lei n. 5.172/66**

**Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória.

**§ 1º** A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

**§ 2º** A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Pelo que se pode observar, quando o Código fala em obrigação principal está se referindo à obrigação de pagar o tributo, à obrigação tributária de dar, a qual, aliás, revela-se como obrigação de caráter patrimonial ou pecuniário. Ao lado da obrigação de *dar* ou de pagar o tributo, o Código elenca as obrigações acessórias. As obrigações acessórias têm como objeto um *fazer*, um *não fazer* ou um *tolerar* alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos.

A propósito, note-se que a natureza acessória não deve ser compreendida no sentido de ligação a determinada obrigação outra da qual dependa. Por isso mesmo que a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação principal de pagar tributo à qual se liga ou parece ligar-se imediatamente é inexistente em face de imunidade, não incidência ou de isenção tributária. O caráter da *accessoriedade* há de ser entendido, portanto, no sentido próprio que tem a obrigação no campo do Direito Tributário. *Acessoriedade* no sentido de se tratar de uma obrigação que é instrumento da outra, quer dizer, que apenas existe para instrumentalizá-la<sup>6</sup>. É nesse sentido que dispõe Luciano Amaro<sup>7</sup>:

“A *accessoriedade* da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária

<sup>5</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 289-290.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias *acessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc.”

Celso Ribeiro Bastos<sup>8</sup> também tem se manifestado de igual modo:

“A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do pagamento do tributo. Sem a obrigação acessória, o Poder Público não teria meios de exigir o tributo. São tidas por obrigações acessórias, também denominadas formais ou instrumentais: a emissão de notas, escrituração de livros etc.”

De fato, a obrigação acessória de “X” não supõe que “X” (ou “Y”) possua, necessariamente, alguma obrigação principal, bastando, para tanto, que haja a *probabilidade* de existir obrigação principal de “X” ou de “Y”. Mas não se dispensa essa probabilidade, já que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”. E muito embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais, não obstante se alinhem, em grande número de situações, com uma obrigação principal efetiva<sup>9</sup>.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da legislação tributária e são realizadas no interesse da administração fiscal, de modo que sua observância independe da existência da obrigação principal correlata. É por isso mesmo que ainda que o contribuinte cumpra com as suas respectivas obrigações principais de pagar tributos não estará livre ou desobrigado de cumprir com as obrigações acessórias de, por exemplo, emitir documentos fiscais, escriturar livros ou mesmo apresentar GFIPs na forma, prazo e condições tais quais previstos na legislação de regência.

No campo das obrigações tributárias acessórias, existe aquela em que a empresa é obrigada a declarar na forma, prazo e condições os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS. Confira-se:

**“Lei n. 8.212/91**

**Art. 32.** A empresa é também obrigada a:

[...]

**IV** – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores

<sup>8</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. II. 7. ED. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.”

Com efeito, se a empresa não apresenta a GFIP ou não o faz no prazo estabelecido na legislação de regência ou, ainda, de acordo com as condições pré-estabelecidas, decerto que estará por descumprir a obrigação acessória constante no artigo 32, inciso IV da Lei n. 8.212/91 e, portanto, sujeitar-se-á à aplicação das penalidades tributárias cabíveis. É aí que entra a aplicação da multa constante do artigo 32-A da referida Lei n. 8.212/91, o qual prescreve que aquele que deixar de apresentar a GFIP na forma, prazo e condições pré-fixadas sujeitar-se-á à aplicação de multas, conforme se pode observar da norma transcrita abaixo:

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

Consoante dispõe o item 3 – Quem deve recolher e informar – do Capítulo I – Orientações Gerais – do *Manual GFIP/SEFIP 8.4.*, as pessoas físicas e jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS devem apresentar declarações GFIP’s e ainda que não haja recolhimento para o FGTS. É ver-se:

**“Manual GFIP/SEFIP 8.4**

[...]

**2 - QUEM DEVE RECOLHER E INFORMAR**

Devem recolher e informar a GFIP/SEFIP as pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS, conforme estabelece a Lei nº 8.036, de 11/05/1990, e legislação posterior, bem como à prestação

de informações à Previdência Social, conforme disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e alterações posteriores.

Ainda que não haja recolhimento para o FGTS, é necessária a informação de todos os dados cadastrais e financeiros para a Previdência Social e para o FGTS.

[...]

Caso não haja o recolhimento para o FGTS, o empregador doméstico fica dispensado da entrega da GFIP/SEFIP apenas com informações declaratórias.

A prestação das informações, a transmissão do arquivo NRA.SFP, bem como os recolhimentos para o FGTS são de inteira responsabilidade do empregador/contribuinte.”

A empresa é obrigada a apresentar as GFIP's mesmo nas hipóteses em que não possua funcionários, de acordo com o que estabelece o item 4 – O que deve ser informado – do Capítulo I – Orientações gerais – do referido *Manual GFIP/SEFIP 8.4.*:

**“Manual GFIP/SEFIP 8.4**

[...]

**4 - O QUE DEVE SER INFORMADO**

**a)** Dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras.

**b)** Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo:

- remunerações dos trabalhadores;
- comercialização da produção;
- receita de espetáculos desportivos/patrocínio;

**c)** Outras informações:

- movimentação de trabalhador (afastamentos e retornos);
- salário-família; salário-maternidade;
- compensação; retenção sobre nota fiscal/fatura;
- exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos;
- valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso, código 650).

\*\*\*

**5 – AUSÊNCIA DE FATO GERADOR (SEM MOVIMENTO)**

Inexistindo recolhimento ao FGTS e informações à Previdência Social, o empregador/contribuinte deve transmitir pelo Conectividade Social um arquivo SEFIPCR.SFP com indicativo de ausência de fato gerador (sem movimento) (...).

[...]

Devem apresentar GFIP/SEFIP com o indicativo de ausência de fato gerador:

**a)** as empresas que, mesmo em atividade, não tiverem fatos geradores a declarar à Previdência Social ou FGTS a recolher, nem sofreram retenção sobre nota fiscal/fatura (Lei 9.711/98);

**b)** todas as empresas cujos números de inscrição (CNPJ e CEI) não estejam devidamente encerrados junto à Previdência Social, como por exemplo, firma individual, obras de construção civil, produtor rural ou contribuinte individual com segurados que lhe tenham prestado serviço, caso estejam com suas atividades paralisadas;

c) as empresas que, em 01/1999, estavam com suas atividades paralisadas ou sem fatos geradores relativos ao FGTS e à Previdência Social.

d) o MEI quando houver ausência de fato gerador (sem movimento) na competência subsequente àquela para a qual entregou GFIP com fatos geradores.”

Pelo que se pode observar, ainda que não possua empregados e não haja recolhimento para o FGTS, a empresa estará obrigada a entregar as GFIP's contendo todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social. Além do mais, a empresa também está obrigada a transmitir as referidas declarações à Previdência Social mesmo nas hipóteses em que inexistam recolhimento ao FGTS ou inexistam informações à Previdência, sendo que aí a empresa deverá transmitir um arquivo pelo Conectividade Social com indicativo de ausência de fato gerador (sem movimento).

A propósito, o próprio artigo 32, inciso IV da Lei , 8.212/91 dispõe que as GFIP's devem ser apresentadas ou transmitidas dentro de determinado prazo fixado pela legislação de regência. E, aí, o item 6 – Prazo para entregar e recolher – do Capítulo I – Orientações gerais – do *Manual SEFIP/GFIP 8.4* dispõe que tais declarações devem ser transmitidas até o 7º (sétimo) dia do mês seguinte ao mês de competência. Confira-se:

**“Manual GFIP/SEFIP 8.4**

[...]

**6 - PRAZO PARA ENTREGAR E RECOLHER**

A GFIP/SEFIP é utilizada para efetuar os recolhimentos ao FGTS referentes a qualquer competência e, a partir da competência janeiro de 1999, para prestar informações à Previdência Social, devendo ser apresentada mensalmente, independentemente do efetivo recolhimento ao FGTS ou das contribuições previdenciárias, quando houver:

- a) recolhimentos devidos ao FGTS e informações à Previdência Social;
- b) apenas recolhimentos devidos ao FGTS;
- c) apenas informações à Previdência Social.

O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O arquivo NRA.SFP, referente à competência 13, destinado exclusivamente à Previdência Social, deve ser transmitido até o dia 31 de janeiro do ano seguinte ao da referida competência.

NOTA:

1. No caso de recolhimento ao FGTS o arquivo NRA.SFP deve ser transmitido com antecedência mínima de dois dias úteis da data de recolhimento.” (grifei).

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.

A multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, restando-se perceber, pois, 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

inconstitucionalidade 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

Em senda conclusiva, destaque-se, portanto, que ainda que a infração pelo descumprimento de obrigação acessória não tenha causado prejuízo ao Fisco, já que, segundo a empresa recorrente, houve o recolhimento integral das contribuições previdenciárias consubstanciadas na GFIP objeto da autuação, isso não significa que a penalidade tributária não deva ser aplicada, porque a exigência da multa aí independe da capacidade financeira do sujeito passivo ou da existência de danos causados à Fazenda.

O que deve restar claro é que as obrigações acessórias são autônomas e subsistem ainda que a obrigação principal de pagar tributo inexistia ou tenha sido cumprida. Por essas razões, entendo que as alegações da empresa recorrente nesse ponto não devem ser acolhidas.

#### **4. Da desnecessidade de intimação prévia do sujeito passivo e da aplicação da Súmula CAREF 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>10</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*

<sup>10</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

*indispensáveis à comprovação do ilícito*<sup>11</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>12</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:

**“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 (quinhentos 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

<sup>11</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>12</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.

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, percebe-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.

## **5. 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>13</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

<sup>13</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.

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>14</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 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>15</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.”

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 93.

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 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." (grifei).

Na oportunidade, a Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (CODAC) da RFB acabou concluindo que o artigo 32-A da Lei n. 8.212/91 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 equívoca 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 sentença 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.

## **6. Das alegações de violação princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade. 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 inconstitucionalidade.”

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 Nº 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 inconstitucionalidade.”

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

**“Súmula CARF n. 2**

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

### **Conclusão**

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega