Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16592.726225/2015-00

Processo nº	16592.726225/2015-00
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-006.669 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	2 de junho de 2020
Recorrente	BECKER COMERCIAL E MANUTENCAO ELETRICA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Ano-calendário: 2010
NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa do motivo que enseja a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

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. Nos termos da Súmula CARF n.º 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. 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 8.212, de 1991, na forma da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009. O dispositivo não sofreu alteração, de forma que o critério para sua aplicação é único desde a edição da norma.

ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O regime jurídico aplicável ao lançamento, pela inobservância do dever instrumental, é o previsto no art. 173, I, do CTN. Obedecido o quinquênio legal, não há que se falar em decadência do direito de constituir o crédito.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP - GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL. PREVISÃO LEGAL. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

É cabível, por expressa disposição legal, na forma do art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, a aplicação da Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED), relativo a entrega extemporânea da GFIP, sendo legítimo o lançamento de ofício, efetivado pela Administração Tributária, formalizando a exigência.

Sendo objetiva a responsabilidade por infração à legislação tributária, correta é a aplicação da multa no caso de transmissão intempestiva. O eventual pagamento da obrigação principal, ou inexistência de prejuízos, não afasta a aplicação da multa por atraso na entrega da GFIP.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO.

A denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração (Súmula CARF n.º 49).

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA. SÚMULA CARF N.º 2.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo por inconstitucionalidade. A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA GFIP. LEI N. 13.097/2015, ARTS. 48 E 49. NÃO ENQUADRAMENTO NA ANISTIA OU REMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DA MULTA POR ATRASO. PROJETOS DE LEI DA CÂMARA DOS DEPUTADOS (PL 7.512/2014, PL 4.157/2019) E DO SENADO FEDERAL (PL 96/2018). INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o disposto no art. 48 da Lei n.º 13.097, de 2015, para o período de 27 de maio de 2009 a 31 de dezembro de 2013, havendo ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Não se aplica a anistia do art. 49 da Lei n.º 13.097, de 2015, para o período até 20/01/2015, quando a GFIP não é entregue até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Mero Projeto de Lei (PL) que não foi definitivamente aprovado pelo Congresso Nacional e, ainda que eventualmente aprovado, que não foi objeto de sanção pelo Presidente da República, não obriga os particulares, nem a Administração Tributária, que atua com base no princípio da legalidade.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 13837.720828/2017-43, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Relator

Documento nato-digital

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 2202-006.356, de 2 de junho de 2020, que lhe serve de paradigma.

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário, com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada em Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

A lide, em sua essência e circunstância, foi bem delineada e sumariada no relatório do acórdão objeto da irresignação. Consta dos autos que o auto de infração foi lavrado para exigir multa por atraso na entrega da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). O enquadramento legal foi o art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Ciente do lançamento, a contribuinte ingressou com impugnação alegando, em síntese, o cancelamento da exigência tributária, preliminar de prescrição, preliminar de nulidade, ocorrência de denúncia espontânea, falta de intimação prévia, alteração de critério jurídico.

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. A decisão de piso registrou que não existe decadência na ciência do lançamento e adicionalmente, consignou que, quanto à alegação de falta de intimação prévia ao lançamento, não houve necessidade dessa, pois a autoridade autuante dispunha dos elementos necessários à constituição do crédito tributário, haja vista que 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. Ademais, a ação fiscal, de natureza inquisitória, para os fins do art. 9.º do Decreto 70.235, de 1972, bem como do art. 142 do CTN, é procedimento administrativo que antecede o processo administrativo fiscal.

Na decisão consigna-se que se cuida de lançamento referente à multa por atraso na entrega de GFIP relativa a competência em tela e que a impugnante pretende a o reconhecimento de denúncia espontânea, mas a decisão de piso conclui que a Súmula CARF n.º 49 não permite a exclusão da multa com base na denúncia espontânea e que a interpretação do STJ, acerca do art. 138 do CTN, é inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal.

Documento nato-digital

Pontua-se, ainda, que há uma norma específica que regula a multa por atraso na entrega (art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009).

Assevera-se, em outras palavras, que 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.

Ao final, decidiu-se que julgava improcedente a impugnação.

No recurso voluntário o sujeito passivo reitera os termos da impugnação, sustenta que não houve intimação do contribuinte, pleiteia o reconhecimento da denúncia espontânea, requer o reconhecimento de decadência e, também, do reconhecimento do caráter confiscatório da multa e, ao final, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, 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, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 2202-006.356, de 2 de junho de 2020, paradigma desta decisão.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Pois bem. Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se a Multa por Atraso na Entrega de

Documento nato-digital

Declaração (MAED), especificamente da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Adicionalmente, consta dos autos que o auto de infração indica que houve fato gerador de contribuição previdenciária na competência em que houve o lançamento da multa.

A fixação de prazo para entrega da GFIP decorre de imposição legal, a teor do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

- Apreciação de Nulidade

Inexiste nulidade nos autos. A autoridade lançadora procedeu conforme informações disponíveis, tendo sido verificado o fato jurídico da extemporaneidade da declaração. Eventual inconformidade com a aplicação da multa deve ser debatida no mérito, o que será enfrentado alhures. A autoridade fiscal se limitou a verificar a ocorrência do fato, identificar a subsunção, identificar o sujeito passivo e a calcular o montante efetivando o lançamento ao qual está obrigado por dever de ofício.

Aliás, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes no Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação.

O conjunto dos documentos acostados atendem plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como a legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972). Descreve-se o fato que ensejou à constituição do crédito tributário e é fornecido o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais.

Além disto, houve, também, a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para constituição do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, para o bom e respeitado debate.

Documento nato-digital

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Tem-se, ainda, que no prisma do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade estão enumeradas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, sendo elas: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa; e (iii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente. Logo, se nenhum delas resta presente, não se evidencia nulidade.

Por último, em especial, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Intimação prévia ao lançamento

Importa consignar que o auto de infração foi efetuado com base nas declarações apresentadas pelo recorrente, de forma que quando do lançamento a Administração tributária já dispunha dos elementos suficientes para proceder ao lançamento oriundo da entrega extemporânea da declaração, o que dispensa a intimação prévia.

Nesse sentido, o CARF possui enunciado sumular vinculante, *ex vi* da **Súmula CARF n.º 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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)."*

Ademais, o art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, disciplina que *"[o] contribuinte que deixar de apresentar a declaração no prazo... será intimado a apresentá-la".* Se o contribuinte apresenta a declaração, não há que se falar em intimá-lo a cumprir algo que já fez. Nem por isso, afasta-se a aplicação objetiva da legislação impositiva da multa.

À luz do inciso II do caput do art. 32-A da Lei 8.212, de 1991, a multa por atraso será aplicada a todos os obrigados que descumprirem a lei em duas hipóteses: deixar de apresentar a declaração ou apresentá-la após o prazo previsto. No presente caso, foi aplicada corretamente a multa. O cerne da questão era saber se o contribuinte cumpriu o prazo estipulado pela legislação aplicável, restando incontroverso que não cumpriu. Dessa forma, não há como prover o recurso.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Alteração de critério jurídico

Importa anotar que inexiste nulidade ou deficiência no mérito do lançamento por suposta alteração de critério jurídico. Como bem pontuou

Documento nato-digital

a DRJ, não há que se falar também em alteração de critério jurídico ou violação do princípio da segurança jurídica, pois a alteração legislativa no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, adveio da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, tudo antes da ocorrência da infração. Aquela modificação legislativa, antecedente à infração, alterou a sistemática de aplicação de multas vinculadas à GFIP, em especial com a previsão de aplicação da multa por atraso na entrega de GFIP, de modo que, ao tempo do fato, havia previsão da sanção para o caso da entrega extemporânea.

De mais a mais, não cabe aqui qualquer juízo quanto à demora na aplicação da penalidade, sendo incabível a eventual alegação de morosidade do órgão competente para efetuar o lançamento da multa por atraso na entrega da GFIP, desde que o lançamento tenha sido efetuado respeitando o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, o que aconteceu. Se sua efetivação não se deu antes ou dias ou poucos dias após caracterizar a extemporaneidade da entrega, não se pode atribuir o fato a mudança de entendimento da Administração tributária, mas à possibilidade de gerenciamento e controle administrativos dos serviços de fiscalização a partir dos recursos humanos e materiais disponíveis. Não é o caso de aplicação do art. 146 do CTN. Outrossim, não é caso de aplicar a retroatividade benigna, na forma do art. 106, II, alínea "b", do CTN, assim como não é caso de reconhecer denúncia espontânea, caso o lançamento eletrônico seja automático após entrega voluntária da declaração em atraso, vez que o instituto não se aplica as obrigações acessórias, o que se verá alhures.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Análise de eventual decadência/prescrição

Importa anotar que inexiste decadência do direito de constituição de ofício do crédito tributário efetivado, tampouco deve se falar em prescrição, vez que o debate se circunscreve ao lançamento e ainda está em curso o processo administrativo fiscal.

Com efeito, descumprida a obrigação acessória, esta converte-se em obrigação principal, nos termos do artigo 113, § 3.º, do Código Tributário Nacional (CTN), independentemente de qualquer manifestação volitiva dos sujeitos da relação jurídico-tributária. A partir de então, possui a Administração Tributária, enquanto autoridade competente, o dever-legal de constituir o crédito tributário, por meio do procedimento administrativo de lançamento, nos termos do art. 142 combinado com o art. 173, I, do CTN. Trata-se de atividade administrativa vinculada que, se descumprida, suscita, inclusive, responsabilização funcional.

Corolário lógico, o prazo para efetivação do lançamento, pela inobservância do dever instrumental, é de 5 (cinco) anos, contados do

Documento nato-digital

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, consoante art. 173, I, do CTN.

Por conseguinte, o *dies a quo* para constituição do crédito tributário pelo lançamento por descumprimento de dever instrumental se dá, necessariamente, no primeiro dia útil do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido realizado o lançamento – o que, *in casu*, só se cogita possível após o decurso do prazo final da entrega da declaração.

Nessa esteira, em relação ao atraso da entrega da GFIP, o termo inicial para cômputo da decadência se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que fixado o prazo de entrega da GFIP. Destarte, não há se falar em decadência, notadamente quando o lançamento ocorreu dentro do quinquênio legal, *ex vi* artigo 173, I, do CTN, isto é, entre 1.º de janeiro do ano seguinte ao ano de entrega da GFIP e 31 de dezembro do quinquênio computável.

Aliás, a Súmula CARF n.º 101 reza que: *"Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."*

Demais disto, pondero que o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4.º, do CTN (lançamento por homologação) é inadequado para o caso de lançamento de ofício por entrega em atraso de declaração. Se a obrigação do sujeito passivo é de natureza instrumental, de fazer e de dar (preparar e entregar declaração), não há espaço para tratar de homologação de algum pagamento. O tema já foi decidido pelo STJ, no Recurso Especial repetitivo n.º 973.733/SC, o regime jurídico aplicável é o previsto no art. 173, I, do CTN.

Destarte, não há decadência.

- Da denúncia espontânea

A recorrente suscita a aplicação da denúncia espontânea para afastar a exação.

Pois bem. Destaco, no que atine ao instituto em referência, que este Conselho já possui enunciado sumular afastando-o, nestes termos: *"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."*

A mencionada súmula foi lavrada com base nos seguintes paradigmas: Acórdão n.º CSRF/04-00.574, de 19/06/2007, Acórdão n.º 192-00.096, de 06/10/2008, Acórdão n.º 192-00.010, de 08/09/2008, Acórdão n.º 107-09.410, de 30/05/2008, Acórdão n.º 102-49.353, de 10/10/2008, Acórdão n.º 101-96.625, de 07/03/2008, Acórdão n.º 107-09.330, de 06/03/2008, Acórdão n.º 107-09.230, de 08/11/2007, Acórdão n.º 105-16.674, de

Documento nato-digital

14/09/2007, Acórdão n.º 105-16.676, de 14/09/2007, Acórdão n.º 105-16.489, de 23/05/2007, Acórdão n.º 108-09.252, de 02/03/2007, Acórdão n.º 101-95.964, de 25/01/2007, Acórdão n.º 108-09.029, de 22/09/2006, Acórdão n.º 101-94.871, de 25/02/2005.

De mais a mais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), uniformizador da legislação infraconstitucional em matéria tributária, tem remansosa e sedimentada jurisprudência no sentido de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Isto porque, quando da apresentação em atraso da declaração já houve a consumação da infração, constituindo-se em um fato não passível de correção pela denúncia espontânea. A entrega da declaração não corrige a extemporaneidade. A declaração sempre será intempestiva. Logo, o art. 138 do CTN é inaplicável à hipótese de infração de caráter puramente formal, que seja totalmente desvinculada do cumprimento da obrigação tributária principal.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da declaração em atraso. Responsabilidade objetiva

Quanto a obrigação de apresentar a declaração em comento a tempo e modo, não demonstrou o recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental.

O art. 32-A, com seus incisos e parágrafos, da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, vigente na época da infração, estabelece que a entrega em atraso da GFIP enseja a penalização com multa.

Eis a disposição legal posta na Lei n.º 8.212, de 1991, nestes termos:

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

Documento nato-digital

> I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei 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 11.941, de 2009).
> § 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei 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 11.941, de 2009).
> II – R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei 11.941, de 2009).

Constrói-se, a partir do texto acima transcrito, a norma jurídica instituidora do dever instrumental de entregar declaração, a instituidora da regra-matriz sancionadora da violação deste dever instrumental e a instituidora da regra-matriz da lavratura da autuação. Estas, em conjunto, atuando sistemicamente, regulam, de modo objetivo e transpessoal, as condutas intersubjetivas, via modal deôntico Obrigatório, no sentido de que, uma vez descumprida a obrigação de dar/entregar, a qual estava obrigado o contribuinte, impõe-se a autoridade lançadora, em conduta vinculada, o dever de constituir a relação jurídica que impõe a obrigação de pagar a multa.

Se havia o dever jurídico de adimplir a obrigação de entregar a GFIP, no prazo estabelecido, descumprido o comando normativo, surge para a administração tributária o direito subjetivo de exigir o adimplemento da multa, sendo, em verdade, o agente competente obrigado a proceder com o lançamento, sob pena de dever funcional de violar a norma enunciada no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Aliás, o eventual fato de ter havido pagamento do tributo (principal) em nada invalida o lançamento da multa por atraso, assim como o eventual fato de se alegar inexistência de prejuízo ao Fisco não afasta a imposição ou o fato de ter entregue intempestivamente, mas voluntariamente a declaração atrasada. Ora, a exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. É uma obrigação objetiva que independe de boa-fé ou de alegada adequação a sua imposição. Trata-se de aplicar a lei posta.

A análise deve seguir o critério objetivo, não sendo necessário perquirir sobre a existência de eventuais prejuízos pela não entrega da declaração. A sanção queda-se alheia à vontade do contribuinte ou ao eventual prejuízo derivado da inobservância das regras de cumprimento do dever instrumental. A responsabilidade no campo tributário independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do CTN.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a indigitada obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato

Documento nato-digital

da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3°, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que *"a obrigação tributária é principal ou acessória"* estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a multa imposta por descumprimento de dever instrumental devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

A importância do cumprimento do dever instrumental deve-se a necessidade de transportar para o mundo jurídico, via linguagem competente, elementos enriquecedores para que seja possível a instauração da pretensão tributária e para fins de outros controles Estatais, principalmente facilitando o estabelecimento de "fatos jurídicos", após o relato dos eventos em linguagem competente.

Aliás, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), analisando caso de entrega extemporânea de outra declaração, já decidiu no mesmo sentido. Peço vênia para transcrever as seguintes ementas, uma delas de minha autoria compondo outro Colegiado na 1.ª Seção, *litteris:*

> Assunto: Obrigações Acessórias
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
> MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.
> A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) após o prazo previsto pela legislação tributária sujeita a contribuinte à incidência da multa correspondente por expressa disposição legal, na forma do art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 2002, com suas posteriores alterações. Sendo objetiva a responsabilidade por infração à legislação tributária, correta é a aplicação da multa no caso de transmissão intempestiva.
> DCTF RETIFICADORA. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.
> No Processo Administrativo Fiscal, em sede de litígio, é dever do contribuinte demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, o fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão da administração tributária. Não comprovando o contribuinte que as DCTF's transmitidas extemporaneamente são declarações retificadoras, formuladas para substituir outras originais anteriormente e tempestivamente enviadas, subsiste o lançamento da penalidade por atraso. Deve, nesse caso, prevalecer as informações constantes dos bancos de dados da RFB, nos quais constam que as DCTF's objeto de autuação foram as primeiras transmitidas pelo sujeito passivo, não se tratando de declarações retificadoras. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1002-000.145 - 2ª Turma Extraordinária, Rel. Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 05/04/2018)

> ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
> Ano-calendário: 2001
> DCTF. ENTREGA EXTEMPORÂNEA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. MULTA PECUNIÁRIA.
> O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal.
> Não sendo a entrega serôdia infração de natureza tributária, e sim infração formal por descumprimento de obrigação acessória autônoma, não abarcada pelo

Documento nato-digital

> instituto da denúncia espontânea, é legal a aplicação da multa pelo atraso de apresentação da DCTF.
> As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.
> A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo.
> (...)
> ÔNUS DA PROVA.
> Para elidir o fato constitutivo do direito do fisco, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1802-001.539 - 2ª Turma Especial, Rel. Conselheiro Nelso Kichel, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/02/2013)

Por conseguinte, a recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe competia de demonstrar, na primeira oportunidade que lhe foi deferida, a existência de eventual fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da administração tributária de lhe exigir a entrega da declaração, a tempo e modo, sob pena de sanção.

Destarte, o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, ora exercido por força da devolutividade recursal, aponta, em minha análise, a correta aplicação do direito, não havendo reparos a serem efetivados.

Pela oportunidade, destaco que a Doutrina se posiciona no seguinte sentido acerca das infrações às normas instrumentais enunciadas na legislação, chegando a apontar a sua importância para a sistemática da administração tributária:

Professor Paulo de Barros Carvalho[1]:

> O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deôntica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.

Professor Sacha Calmon Navarro[2]:

> Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica. (...) É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras

[1] CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.

[2] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

> palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, ...

Por fim, entendo que o dever instrumental é necessário ao controle das atividades estatais, inclusive de arrecadação no livre mercado, perfectibilizando as exigências das leis tributárias, sendo o direito aplicado de igual modo para todos.

A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada com uma boa governança tributária, logo é possível ficar livre da sanção fiscal, caso siga o caminho regulamentar, dirigindo sua atuação conforme a disciplina normativa correta e atuando com o dever de ofício que lhe impõe a lei.

Vale dizer, o contribuinte só eventualmente é onerado pela multa e isto se deve as suas escolhas, a sua governança tributária, considerando que não há punição sem culpa, decorrente de um agir ou de uma omissão quando estava obrigado ao exercício de uma conduta e não a executou. Por isso, no caso em apreço, considerando os elementos dos autos, o controle de legalidade exercido não aponta quaisquer incorreções. A exigência se apresenta adequada.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Do caráter confiscatório da multa e princípios vindicados

Quanto a alegação do caráter confiscatório da multa, eventual redução dela, aplicação de princípios constitucionais e gerais de proporcionalidade, razoabilidade, devido processo legal substantivo, necessidade e adequação, moralidade administrativa, boa-fé, interesse público, desvio de finalidade, igualdade, dentre outros, com a finalidade de afastar a multa exigida no lançamento, cabe consignar que não compete ao CARF afastar a aplicação da lei tributária impositiva da sanção em comento que se presume constitucional e legítima por restar vigente e integrar o sistema jurídico, sendo matéria sumulada no Egrégio Conselho a teor da **Súmula CARF n.º 2**: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Lei n.º 13.097. Anistia. Remissão. Não aplicação. Anulação da Multa por atraso na Entrega da GFIP. Projetos de Lei da Câmara dos Deputados (PL 7.512/2014, PL 4.157/2019). Projeto de Lei do Senado Federal (PL 96/2018).

Para fins de apreciação ampla da questão jurídica, consigno que não se aplica o disposto nos arts. 48 e 49 da Lei n.º 13.097, de 2015, ao caso concreto, haja vista que a situação dos autos não se enquadra nas hipóteses de anistia.

Documento nato-digital

É que havia ocorrência de fatos geradores e a GFIP não foi entregue até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

No que se refere ao Projeto de Lei (PL) n.º 7.512, de 2014, aprovado na Câmara dos Deputados no sentido de anular os débitos tributários constituídos com fundamento na Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, elaborada com base na Lei n.º 8.212, de 1991, com a alteração da Lei n.º 11.941, de 2009, bem como nas sanções prevista na Lei n.º 8.036, de 1990, geradas de 1.º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2013, isto é, relativo ao objetivo de anular os créditos tributários relativos ao descumprimento da obrigação de entrega da GFIP, o mencionado projeto de lei foi remetido para o Senado Federal, passando a tramitar como Projeto de Lei da Câmara n.º 96, de 2018; lá no Senado foi alterado, sendo aprovado o substitutivo no sentido de anistiar as infrações e anular as multas por atraso na entrega da GFIP, previstas, respectivamente, na Lei n.º 8.036, de 1990 (lei do FGTS), e no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (Lei Orgânica da Seguridade Social), com a alteração da Lei n.º 11.941, de 2009, referente a fatos geradores ocorridos até a data da publicação do referido projeto, quando se tornar lei, mas se aplicando exclusivamente aos casos em que tenha sido apresentada a GFIP com informações e sem fato gerador de recolhimento do FGTS. Como houve alteração no Senado Federal, o projeto retornou para a Câmara dos Deputados, agora tramitando com PL n.º 4.157, de 2019, todavia ainda não convertido em lei, estando em trâmite nas Comissões da Câmara dos Deputados, tramitando em rito ordinário, sendo difícil prever quando irá ao Plenário, pelo que ainda não possui vigência, nem validade, tampouco estaria elucidado se, eventualmente, poderia contemplar o caso ora em julgamento.

Pois bem. Neste contexto, importante consignar que eventual projeto de lei, ainda não sancionado, não convertido em lei positivada, não se aplica ao caso concreto por não integrar o sistema normativo do direito pátrio.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso.

Neste sentido, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, rejeitando a prejudicial de decadência, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Documento nato-digital

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

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 negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

Documento nato-digital