



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



**Processo nº** 17437.720434/2015-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.891 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2020  
**Recorrente** NICOLINI & MANFROI - EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2010

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

As obrigações tributárias acessórias, aplica-se o prazo decadencial segundo a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 49.

A denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

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.

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 negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Pela sua clareza e completude, adoto o relatório da decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

O presente processo trata do Auto de Infração – AI nº 101025320154055636, no valor de R\$ 5.000,00 lavrado em 9/10/2015 para lançamento de multa por atraso na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP relativa(s) à(s) competência(s) indicada(s) no campo “Dados da Declaração e Demonstrativo do Crédito Tributário” do documento de autuação.

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

Cientificado do lançamento, o interessado apresentou impugnação (fls. 3/14) parcial na qual contesta as multas aplicadas e relativa de 01/2010 a 05/2010 e afirma que efetuou o pagamento relativamente as multas aplicada em relação às competências posteriores, na qual, em síntese: Diz que as declarações não foram entregues no prazo, mas que efetuou os recolhimentos. Alega ocorrência de prescrição, apontando que para as competências de 01/2010 a 08/2010 venceram em data anterior a 17/10/2010 (termo inicial da prescrição) e que entregou as declarações relativas às competências de 01/2010 a 05/2010 em 20/8/2010 e 23/8/2010 e que a autuação ocorreu em 17/20/2015. Diz que após o vencimento da contribuição inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para cobrança de eventual débito não pago e que mesmo que se considere como marco inicial da contagem a data de entrega das declarações, as multas relativas às competências de 01/2010 a 05/2010 estariam prescritas. Aduz que houve denúncia espontânea e que os tributos devidos foram recolhidos no prazo. Afirma que a multa aplicada fere os Princípios Constitucionais do Não Confisco, da Proporcionalidade e Razoabilidade e que não pode prosperar. Assevera, ainda, que no período autuado não possuía empregados, tendo registrado somente pró-labore e/ou honorário de profissional de contabilidade. Solicita a anistia da multa ou sua redução a valores razoáveis.

A DRJ de origem julgou a impugnação improcedente.

Intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivamente, alegando, em síntese:

- Prescrição/decadência.
- Anistia da Lei nº 13.097/2005.

- Denúncia espontânea.
- Caráter confiscatória da multa aplicada.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

### **Decadência**

Cumprе ressaltar que não há que se falar em prescrição no processo administrativo fiscal, devendo a tese defensiva ser recepcionada como decadência.

Na hipótese do crédito tributário sob exame, decorrente de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, é inaplicável a contagem da decadência na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, como pretende a recorrente.

De fato, o prazo a que alude o § 4º do art. 150 do CTN diz respeito aos tributos lançados por homologação, em que há o dever legal de antecipação do pagamento, relacionado ao cumprimento de obrigação principal de conteúdo pecuniário. Eis a redação do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

*(GRIFEI)*

A obrigação acessória não tem por objeto uma prestação pecuniária, mas sim "prestações, positivas ou negativas, prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", conforme § 2º do art. 113 do CTN.

Como se observa o descumprimento de um dever instrumental em nada equipara-se ao "dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa", de que trata o art. 150 do CTN.

Assim, ao afastar-se a regra de contagem na forma do § 4º do art. 150 do CTN, justifica-se a utilização para as obrigações tributárias acessórias da regra geral decadencial do art. 173 do CTN.

Destarte, o presente crédito tributário poderia ser lançado até 31/12/2015, não havendo, portanto, que se falar em decadência.

## **Do Mérito**

### **Da anistia da Lei n.º 13.097/2015**

Alega a recorrente que a multa sob enfoque foi anistiada pela Lei n.º 13.097/2015. Vejamos a redação da referida lei no que concerne à anistia:

Da Apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP

Art. 48. O disposto no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, deixa de produzir efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 27 de maio de 2009 a 31 de dezembro de 2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Art. 49. Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.

Art. 50. O disposto nos arts. 48 e 49 não implica restituição ou compensação de quantias pagas.

Como se vê pela redação do dispositivo legal supra transcrito, apenas as multas lançadas até 20/01/2015, data da publicação da lei e que tenham sido apresentadas até o último do do mês subsequente ficam anistiadas.

Destarte, a contribuinte não se enquadra em nenhuma das hipóteses de anistia, não merecendo prosperar o inconformismo recursal.

### **Das demais matérias do recurso**

Consoante relatado, o sujeito passivo não se insurge contra questões fáticas da autuação, reconhecendo expressamente que descumpriu a obrigação acessória de apresentar GFIP dentro do prazo fixado pela legislação de regência. O inconformismo da recorrente diz respeito à questões de direito. Quanto aos temas tratados no recurso voluntário, esta Turma de Julgamento já tem precedente unânime, de acordo com os elucidativos ensinamentos do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, proferidos no julgamento do processo n.º 10935.723617/2015-02, sessão de 05 de agosto de 2020, o qual reproduzo abaixo e adoto como minha razão de decidir:

### **Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e da aplicação da Súmula CARF n.º 49**

Pois bem. Penso que a questão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto tanto no artigo 138 do Código Tributário Nacional quanto no artigo 472 da Instrução Normativa n. 971/2009, em sua redação original, não comporta maiores digressões ou complexidades. A propósito, confira-se o que dispõem os referidos artigos:

“**Lei n. 5.172/66**

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

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

**Instrução Normativa RFB n. 971/2009**

**Art. 472.** Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB.”

De fato, boa parte da doutrina tem afirmado que o instituto em apreço seria de todo aplicável às sanções por descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O entendimento é o de que a expressão “*se for o caso*” constante do artigo 138 do Código Tributário Nacional deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária<sup>1</sup>. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado<sup>2</sup>:

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

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

Aliás, há muito que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem rechaçando esse posicionamento sob o entendimento de que o artigo 138 do CTN abrange apenas as obrigações principais, uma vez que as obrigações acessórias são autônomas e, portanto, consubstanciam deveres impostos por lei os quais se coadunam com o interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, bastando que a obrigação acessória não seja cumprida no prazo previsto em lei para que reste configurada a infração tributária, a

<sup>1</sup> Nesse mesmo sentido, confira-se o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins [MARTINS, Ives Gandra da Silva. Arts. 128 a 138. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 302-303], Leandro Paulsen [PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado] e Luciano Amaro [AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado].

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

qual, aliás, não poderia ser objeto da denúncia espontânea. A título de informação, registre-se que quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.466.966/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, a Corte Superior entendeu que a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF, ainda que o sujeito passivo seja beneficiário de imunidade e isenção.

A jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF também tem se manifestado no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea no âmbito das sanções por descumprimento de obrigações acessórias tal como ocorre nos casos de atraso na entrega das declarações, incluindo-se, aí, as GFIPs. Esse o teor da Súmula Vinculante CARF n. 49, conforme transcrevo abaixo:

**“Súmula CARF n.º 49**

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**”

Portanto, no âmbito deste Tribunal predomina o entendimento de que a denúncia espontânea prevista nos artigos 138 do Código Tributário Nacional e 472 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 não alcança a penalidade decorrente do atraso da entrega da declaração, incluindo-se, aí, as GFIP’s.

## **Das alegações de violação aos princípios 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.

Destarte, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo.

## **Conclusão**

Por todo o exposto, conheço do presente recurso voluntário para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra