



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18186.725016/2017-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.707 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2020
Recorrente ITS COMERCIO, REPRESENTACOES E SERVICOS EM TECNOLOGIA DA INFORMACAO E TELECOMUNICACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. INOBSERVÂNCIA DAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

As alegações de inobservância das razões de impugnação devem ser comprovadas. Constatada a observância da legislação de regência pelo acórdão de primeira instância, não há que se falar em nulidade.

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.

NULIDADE. INTIMAÇÃO POR MEIO ELETRÔNICO E POR VIA POSTAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO. AUSÊNCIA DE OPÇÃO. ORDEM DE PREFERÊNCIA. INEXISTÊNCIA. VALIDADE DA INTIMAÇÃO POSTAL.

De acordo com o § 3º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/77, os meios de intimação previstos no mencionado dispositivo legal não estão sujeitos à ordem de preferência, de sorte que válida é a intimação da decisão de 1ª instância por via postal, sem prejuízo ao processo, mesmo diante de nulidade aventada acerca da intimação efetivada por meio eletrônico na caixa postal do contribuinte.

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 DE DECLARAÇÃO. GFIP. INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 49.

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. GFIP. HIPÓTESE DE ANISTIA. NÃO OCORRÊNCIA. PROJETO DE LEI. INAPLICABILIDADE.

A Lei n. 13.097/2015 anistiou tão-somente as multas lançadas até a sua publicação em 20.01.2015 e dispensou a aplicação da multa para fatos geradores ocorridos até 31.12.2013 no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

A tramitação de Projeto de Lei que em tese favorece o sujeito passivo é de todo irrelevante em relação ao processo administrativo em que se discute a legalidade do auto de infração e, portanto até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 2201-006.704, de 07 de julho de 2020, prolatado no julgamento do processo 16592.720940/2018-73, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

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 a GFIP fora do prazo legal estabelecido para tanto. Com efeito, foi aplicada a multa prescrita no artigo 32-A, § 3º, II, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009.

A empresa foi devidamente notificada da autuação e apresentou Impugnação.

Com base nas alegações da Impugnação, a ora recorrente requereu o cancelamento da multa.

Os autos foram encaminhados para apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão, a DRJ entendeu por julgá-la improcedente.

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância, a empresa protocolou Recurso Voluntário, sendo posteriormente os autos encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para apreciação do presente recurso.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

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

(i) Inobservância das razões da Impugnação:

- Que a decisão de 1ª instância deixou de considerar a legislação que rege a matéria, o princípio da verdade material aplicável ao processo administrativo tributário e a jurisprudência abundante do CARF.

(ii) Nulidade – Obrigatoriedade de notificação postal – Não opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico:

- Que o auto de infração é nulo pela inobservância do princípio da publicidade, pois a recorrente foi notificada do lançamento através da sua Caixa Postal Eletrônica, quando não optou pela adesão ao DTE. Logo, este ambiente eletrônico não pode ser considerado seu domicílio tributário; e

- Que o endereço eletrônico, que é uma prerrogativa do contribuinte, somente deve ser implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, nos termos do § 5º do artigo 23 do Decreto 70.235/1972; o que não ocorreu no presente caso.

(iii) Da preliminar de decadência:

- Ocorreu decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores anteriores ao período de maio de 2012; e

- Que pelo fato da GFIP consistir em um lançamento por homologação, é considerada um fato gerador da obrigação acessória, e eventual decadência relativa ao atraso na sua entrega deve ser pautado pelo § 4º do artigo 150 do CTN - que trata de “fato gerador amplo”, abrangendo tanto a obrigação principal, quanto a acessória - e não pelo inciso I do artigo 173 do CTN.

(iv) Ilegalidade - Falta de Intimação Prévia - Inobservância do devido processo legal – Cerceamento do direito de defesa:

- Que uma vez constatada a infração prevista no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, o contribuinte deverá ser intimado para prestar esclarecimento, sendo que no caso em tela a recorrente não foi notificada previamente para prestar esclarecimentos.

(v) Da entrega das GFIPs e do reconhecimento da denúncia espontânea e obrigatoriedade de exclusão da multa:

- Que a multa moratória aplicada em decorrência do atraso na entrega de obrigações acessórias deve ser afastada na hipótese em que o contribuinte toma as providências necessárias concernentes à denúncia espontânea da infração - antes da instauração de qualquer procedimento fiscalizatório -, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional e artigo 472 da Instrução Normativa 971/2009. Por isso, o auto de infração deve ser cancelado;

- Que a Receita Federal do Brasil expediu ato normativo dispensando a lavratura de auto de infração nos casos de denúncia espontânea, nos termos do artigo 472 da Instrução Normativa 971/2009, que deve ser aplicado aos fatos pretéritos não definitivamente julgados, como é o caso; e

- Que não pode a RFB – devido à contradição que gera insegurança jurídica - aplicar a multa por atraso na entrega de GFIP se o próprio “Manual da GFIP/SEFIP”, de caráter vinculante, informa que a correção da falta, antes de qualquer procedimento administrativo ou fiscal por parte da SRFB, caracteriza a denúncia espontânea e afasta a aplicação das referidas multas.

(vi) Da legislação de concessão de anistia:

- Que a Lei n. 13.097/15 limitou a concessão de anistia para multas da mesma natureza da ora contestada, deixando de abrangê-la em razão dos períodos autuados não terem sido contemplados pela norma, mas que, porém, deve a ela ser estendida seus efeitos, com base no princípio da isonomia. Assim, a concessão da anistia deve ser aplicada

indistintamente a todos os contribuintes que entregaram a GFIP com atraso;

- Que foi apresentado no Plenário da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 7.512/2014, que tem por objeto a extinção, sem limitações, das multas aplicadas em razão do atraso na entrega de GFIP.

Com base em tais alegações, a recorrente requer o conhecimento e provimento do presente recurso para reformar a decisão recorrida e cancelar o auto de infração.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

Inobservância das razões da Impugnação

Como forma de infirmar o lançamento fiscal, a recorrente aduz que a decisão de 1ª instância deixou de considerar a legislação regente da matéria, o princípio da verdade material aplicável ao processo administrativo tributário e a jurisprudência abundante do CARF.

Ao meu ver, pela análise da decisão recorrida, não assiste razão às alegações da recorrente, senão vejamos.

Legislação regente da matéria

Decorre da leitura do acórdão de 1ª instância que o Ilmo. Julgador analisou todas as razões de impugnação alegadas pela recorrente, fundamentando seu voto na legislação de regência de cada matéria, senão vejamos.

Ao tratar da decadência e da prescrição, o voto do acórdão se fundamentou no artigo 173, I, do CTN.

Ao dispor sobre nulidade por falta de intimação prévia, a fundamentação utilizou o artigo 142, do CTN, o artigo 32-A, da Lei n. 8.212/91, os artigos 9º e 10 do Decreto n. 70.235/72, e o artigo 7º, V, da Portaria MF nº 34111.

Ao discorrer sobre a denúncia espontânea, o acórdão se fundamentou no artigo 138, do CTN e artigos 472 e 476, da IN RFB n. 971/09.

Assim, entendo não serem procedentes as alegações da recorrente.

Princípio da verdade material

No mesmo sentido, entendo que não devem proceder as alegações da recorrente quando aponta no acórdão recorrido a ausência da busca pela verdade material.

Pela leitura da aludida decisão, se percebe trechos nos quais o julgador *a quo* indica a análise de fatos e documentos acostados ao processo, conforme abaixo:

“Trata-se de analisar lançamento referente à multa por atraso na entrega de GFIP relativa ao ano-calendário de 2013. A impugnante alega a ocorrência de denúncia espontânea, falta de intimação prévia, preliminar de decadência, citou jurisprudência, preliminar de nulidade, preliminar de prescrição, princípios.

“Sobre a preliminar de prescrição, com base no CTN, art. 174, há que se lembrar que esta só se aplica a partir da constituição definitiva do crédito tributário. Não

há que se falar em prescrição contada da entrega da GFIP, pois **naquela data o crédito tributário (multa por atraso) não estava constituído, o que só acontece a partir do lançamento e ciência à contribuinte.**”

“Tendo a ciência do lançamento ocorrido antes de transcorridos cinco anos, não procede a preliminar de decadência levantada. 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.**”

“O auto de infração indica que houve fato gerador de contribuição previdenciária na competência em que houve o lançamento da multa.”

“No que diz respeito à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no art. 472 do Código de Processo Civil, que determina que a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Donde se conclui que, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, pois os efeitos são inter partem e não erga omnes.”

Pelo exposto, entendo que o acórdão de 1ª instância analisou e relacionou os fatos e documentos do caso, tendo efetivamente buscado a verdade material presente no processo.

Inobservância da jurisprudência do CARF

Neste ponto, da mesma forma entendo inexistir razão à recorrente ao alegar que as fundamentações do r. acórdão recorrido deixou de observar a abundante jurisprudência deste E. CARF, pois simplesmente existem trechos da fundamentação (e-fls.) que transcreveram julgados deste Conselho, conforme se pode verificar adiante:

“(…)

É esse o entendimento do Conselho de Contribuintes, conforme ementas abaixo transcritas:

MULTA ISOLADA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.

É cabível a multa por entrega extemporânea da DCTF, a teor da norma contida no artigo 7.º, I, da Lei n.º 10.426/2002, sem a necessidade de prévia intimação quando constatada a impuntualidade do contribuinte. (Ac. nº 301-34.901, de 11 de dezembro de 2008)

PRÉVIA INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DA DCTF ORIGINAL.

A multa pelo atraso na entrega da DCTF independe de prévia intimação. (Ac. nº 303-35.194, de 27 de março de 2008).”

“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.”

Logo, entendo que, no julgamento de 1ª instância, foi observado o entendimento pacífico na abundante jurisprudência do CARF sobre as matérias tratadas.

Nulidade – Obrigatoriedade de notificação postal – Não opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico

Aduz a recorrente que o auto de infração é nulo pela inobservância do princípio da publicidade, em razão de ter sido notificada do lançamento através da sua Caixa Postal Eletrônica, quando não optou pela adesão ao DTE, pois sendo prerrogativa do contribuinte, somente deveria ser implementado com seu expresso consentimento, nos termos do § 5º do artigo 23 do Decreto n. 70.235/72.

Pois bem. A matéria está regulada pelo art. 23, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 11.196/2005:

“Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei n.º 12.844, de 2013)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 3o Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 4o Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 5o O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 6o As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

(...)"

Por sua vez, o artigo 4º da Portaria SRF n. 259/06, com a redação dada pela IN RFB n. 574/09, dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica:

“Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no e-CAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de Termo de Opção, por meio do e-CAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

(...)

Art. 6º Considera-se feita a intimação por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data:

I - registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, no caso do inciso I do art. 4º;

(...)"

A autorização para intimação pela caixa postal eletrônica, portanto, é efetuada através de um documento eletrônico denominado “Termo de Opção”, no próprio portal do e-CAC (Centro Virtual de Atendimento), através do qual os contribuintes tem acesso à sua caixa postal eletrônica, podendo receber e acessar avisos e intimações enviados pela RFB.

O funcionamento do e-CAC foi regulado na IN RFB n. 1.077/10. Abaixo reproduzi os artigos 1º, 2º e 5º, bem como seu anexo II, dada a pertinência da matéria para a resolução da presente lide:

“Art. 1º O Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) tem como objetivo propiciar o atendimento de forma interativa, por intermédio da Internet, no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), no endereço.

§ 1º O acesso ao e-CAC será efetivado pelo próprio contribuinte, mediante a utilização de:

I - certificados digitais válidos emitidos por Autoridades Certificadoras integrantes da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil): e-CPF, e-PF, e-CNPJ ou e-PJ, observado o disposto no art. 1º do Decreto nº 4.414, de 7 de outubro de 2002; e

II - código de acesso gerado na página da RFB, na Internet, no endereço constante do caput deste artigo.

§ 2º No caso de utilização de certificado digital, o acesso ao e-CAC poderá ser feito, também:

I - por procurador legalmente habilitado em procuração eletrônica outorgada pelo contribuinte;

II - pelo representante da empresa responsável perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);

III - pela matriz, no caso de filial; e

IV - pela sucessora, no caso de sucedida.

(...)

§ 5º A utilização dos serviços ou aplicativos disponíveis no e-CAC poderá ser condicionada à leitura prévia de mensagens classificadas como importantes gravadas na Caixa Postal Eletrônica do sujeito passivo, ainda que o acesso seja realizado pelo representante legal do sujeito passivo ou por seu sucessor, ou por procurador habilitado para acessar o serviço de Caixa Postal.

(...)

Art. 2º No e-CAC estão disponíveis as seguintes opções de acesso aos serviços:

I - por meio de certificado digital ou código de acesso, os serviços elencados no Anexo I;

II - exclusivamente por meio de certificado digital, os serviços elencados no Anexo II.”

Das normas acima colacionadas, resta patente que o acesso à caixa postal no e-CAC e a formalização do termo de opção pelo DTE exigem a utilização de certificado digital, sendo o contribuinte responsável por todos os atos praticados perante a RFB com a utilização do referido certificado.

Assim, a opção pelo DTE é realizada espontaneamente e, desde a opção, o contribuinte tem a consciência de que deve acessar a Caixa Postal Eletrônica dentro do prazo de 15 (quinze) dias para tomar ciência das suas comunicações oficiais enviados pela Administração Tributária Federal, independente do tema objeto destes.

A partir da opção pelo DTE, o contribuinte e seus procuradores podem manter um acesso direto e remoto aos processos digitais, permitindo a antecipação da elaboração de peças processuais, impugnações e recursos, bem como o acompanhamento permanente de todos os atos praticados nestes processos, sem a necessidade de deslocamento físico à RFB. Atualmente, praticamente todo e qualquer ato pode vir a ser efetivado por meio eletrônico.

No caso, a recorrente, em suas manifestações, ataca o sistema do DTE como um todo, buscando interpretações que o inviabilizem. Incabível, portanto, tal entendimento, sendo inclusive contrário ao objetivo de facilitação do relacionamento entre o Fisco e o Contribuinte.

Não se pode olvidar, porém, que o § 5º do artigo 1º da IN RFB n. 1.077/10 condiciona a utilização dos serviços ou aplicativos disponíveis no e-CAC à leitura prévia de mensagens classificadas como “importantes” gravadas na Caixa Postal Eletrônica do sujeito passivo.

A despeito disto, observa-se que o Aviso de Recebimento acostado às e-fls. informa a notificação da recorrente por via postal, no dia 17.05.2018, cumprindo o quanto disposto no artigo 23, II, do Decreto nº 70.235/72.

Nos termos do § 3º deste mesmo dispositivo, os meios de intimação previstos não estão sujeitos a ordem de preferência, restando válida a notificação acima, realizada via postal, suficiente para informar o contribuinte dos termos do lançamento.

Assim, concluo não ter havido qualquer tipo de nulidade no ato de intimação, já que a Contribuinte foi notificada regularmente, conforme o previsto no artigo 23, II, do Decreto nº 70.235/72.

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 n.º 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.”

Na hipótese dos autos, verifique-se que a autuação tem por objeto as competências de 01.2013 e 02.2013, de modo a contagem do prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2014 e findar-se-ia apenas em 31.12.2018. Com efeito, considerando que a empresa recorrente foi devidamente notificada da autuação em 17.05.2018 (e-fls.), 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.

Intimação prévia - Da observância à legislação tributária vigente e da aplicação da Súmula CARF 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 aspectos¹.

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*

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

*indispensáveis à comprovação do ilícito*². 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 Nacional³.

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).

[...]

§ 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 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.

² 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.

³ 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.

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 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).

Diferentemente do que alega a recorrente, não há se falar, aqui, em inobservância ao devido processo legal, porque 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.

Da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea em relação às obrigações acessórias e da Súmula CARF n. 49

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

“Lei n. 5.172/66

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

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

De fato, boa parte da doutrina tem afirmado que o instituto em apreço seria de todo aplicável às sanções por descumprimento de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. O entendimento é o de que a expressão “*se for o caso*” deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque, em se tratando de obrigação principal descumprida, o tributo é sempre devido, sendo que, para abranger apenas o inadimplemento de obrigações principais, a expressão seria inteiramente desnecessária⁴. É nesse sentido que Hugo de Brito Machado tem se manifestado⁵:

“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

⁴ 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].

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 662-663.

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.”

Porém, há muito que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem rechaçando esse posicionamento, sob o entendimento de que o artigo 138 do CTN abrange apenas as obrigações principais, uma vez que as obrigações acessórias são autônomas e, portanto, consubstanciam deveres impostos por lei os quais se coadunam com o interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, bastando que a obrigação acessória não seja cumprida no prazo previsto em lei para que reste configurada a infração tributária, a qual, aliás, não poderia ser objeto da denúncia espontânea. A título de informação, registre-se que quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.466.966/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, a Corte Superior entendeu que a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF, ainda que o sujeito passivo seja beneficiário de imunidade e isenção.

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

“Súmula CARF nº 49

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

Pelo exposto, resta prejudicada a alegação da recorrente no sentido de que não pode a autoridade fiscal – devido à contradição desencadeadora de insegurança jurídica - aplicar a multa por atraso na entrega de GFIP se o próprio “Manual da GFIP/SEFIP”, de caráter vinculante para a fiscalização, informa que a correção da falta, antes de qualquer procedimento fiscal, caracteriza a denúncia espontânea e afasta a aplicação das referidas multas. Até mesmo em virtude da obrigação legal de aplicação da multa determinada por norma superiormente hierárquica àquela que instituiu o Manual da SEFIP qual seja a Lei n. 8.212, Art. 32-A.

Portanto, no âmbito deste Tribunal predomina o entendimento de que a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso da entrega da declaração, incluindo-se, aí, as GFIPs.

De aplicação de eventual Projeto Legislativo ao caso em apreço

De início, note-se que a Lei n. 13.097, de 19.01.2015 anistiou tão-somente as multas lançadas até a sua publicação em 20.01.2015; e dispensou a aplicação da multa para fatos geradores ocorridos até 31.12.2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; hipóteses inexistentes neste caso, pois o auto de infração foi lavrado depois da publicação da referida lei, e porque restou constatada a ocorrência de fato gerador das contribuições.

A título de informação, verifique-se que o projeto de Lei n. 7.512/2014 também não deve ser aplicado à hipótese dos autos, uma vez que ali há a previsão de anulação de débitos fiscais decorrentes da aplicação de multas com fundamento no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, não reivindica maiores complexidades ou digressões e deve ser rejeitada de plano. Aliás, o referido Projeto foi apresentado pelo Deputado Laércio Oliveira em 07.05.2014 e em 22.07.2019 a proposição PL 7.512/2014 passou a tramitar como PL 4.157/2009.

Por fim, saliente-se que a própria autoridade judicante de 1ª instância já tinha examinado detidamente as alegações a respeito da aplicação do Projeto de Lei que tem por objeto a anistia das multas aplicadas com fundamentos no artigo 32-A da Lei n. 8.212/91, conforme se pode verificar do trecho transcrito abaixo:

“A Lei nº 13.097, de 2015, conversão da Medida Provisória (MP) nº 656, de 2014, anistiou tão-somente as multas lançadas até sua publicação (20/01/2015) e dispensou sua aplicação para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013, no caso de entrega de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária, que não é o caso dos autos, pois o auto de infração denota que houve fato gerador das contribuições e ele foi lavrado depois da publicação da referida lei. O Projeto de Lei nº 7.512, de 2014 não foi convertido em lei.”

O fato é que o referido Projeto de Lei n. 4.157/2019 ainda se encontra em trâmite perante o Congresso Nacional e na presente data aguarda Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), o que significa dizer, por óbvio, que até que não venha a ser aprovado e promulgado como Lei não poderá ser aplicado como se Lei fosse. Apenas se já tivesse sido aprovado e promulgado como Lei é que poderia ser aplicado à hipótese dos autos, de modo que o sujeito passivo poderia, aí, sim, beneficiar-se da retroatividade benigna a que alude o artigo 106, inciso II, alínea “a” do Código Tributário Nacional⁶.

Por essas razões, entendo que não assiste razão à empresa recorrente nesse ponto.

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de 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, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator

⁶ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração.

