



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10166.727880/2012-78
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1002-000.245 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de	07 de junho de 2018
Matéria	MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL
Recorrente	GASOL COMBUSTIVEIS AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE MATÉRIAS CONSTANTES DA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA. EXEGESE DO INC. IV DO § 1º DO ART. 489 DO CPC.

Não ocorre o cerceamento do direito de defesa do Recorrente quando comprovado que no acórdão de impugnação foram enfrentados todos os fundamentos fáticos e jurídicos capazes de, em tese, infirmar o lançamento tributário.

INFRAÇÃO DE NATUREZA CONTINUADA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O descumprimento de obrigação tributária acessória relativa à entrega do FCONT do exercício de 2011 sujeita-se à aplicação dos valores previstos no artigo art. 57, I, da MP n. 2.158-35/2001 incidentes sobre cada mês-calendário de atraso. Descabe falar-se em infração de natureza continuada por inexistência de previsão legal nesse sentido.

FCONT. ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

É devida a multa pelo atraso na entrega do FCONT do exercício de 2011, mesmo no caso de não existir na escrituração da pessoa jurídica qualquer lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, por

força do disposto no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Leonam Rocha de Medeiros e Ângelo Abrantes Nunes.

Relatório

Por bem retratar os fatos até este momento processual, adoto o relatório produzido pela DRJ/BSB (grifos do original) :

"Versa o presente processo sobre multa por atraso na entrega de Controle Fiscal Contábil de Transição FCont, período de apuração 01/01/2011 a 31/12/2011, mediante o qual é exigido da interessada supra identificada o crédito tributário no valor total de R\$ 10.000,00, com base no enquadramento legal: Arts. 16 da Lei nº 9.779/99; 57, inciso I, da Medida Provisória 215835/01; art. 2º da Instrução Normativa RFB 967/09. A referida FCont foi apresentada em 13/08/2012, sendo o prazo final para entrega na data de 30/06/2012.

Inconformada com a presente exigência fiscal, a autuada apresentou impugnação ao lançamento arguindo a nulidade da Notificação de Lançamento por não atender aos requisitos do art. 11 do Decreto 70.235/72, além do fato da exigência fiscal, criada a partir de março de 2011, aplicar-se retroativamente a todo o ano de 2011.

Nesse sentido, discorre:

'Por outro lado, ao não indicar o preceito legal em que se baseou, mas indicar uma Norma Legal não aplicável ao caso, a IN 967/09, que fora alterada e a regra impositiva substituída por outra, o lançamento fiscal cerceou a defesa, e ainda é nulo por vício formal e material, porque deixou de indicar o preceito legal aplicável ao caso.'

Pela instrução indicada na norma legal não havia obrigação da empresa para a apresentação e, portanto, a multa é indevida e ilegal, incidindo nas nulidades do ar. 59, II, do Decreto 70.235/72.'

Observa que a apresentação do FCONT era obrigatória, conforme IN RFB 967/2009 e 970/2009, apenas quando houvesse a situação da empresa ter procedido a lançamento contábil com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária em vigor no dia 31/12/2007, conforme exigência do RTT Regime Tributário de Transição. A exigência da apresentação do FCONT para quaisquer situações surgiu apenas com as alterações promovidas pela IN RFB nº 1.139, de 28/03/2011.

Considerando o princípio da anualidade, as obrigações principal e acessória somente podem ser exigidas a partir do exercício seguinte ao de sua instituição ou alteração. No caso, com o FCONT apresenta informações para período anual, a norma editada em março de 2011 somente poderia vigorar para fatos geradores a partir de 20102.

Ressalta que a multa em questão não foi criada por lei, sendo que a art. 16 da Lei nº 9.779/99 diz apenas que a Receita Federal poderá criar obrigações acessórias, entendendo ser necessária uma norma legal específica, conforme preceitua a própria Constituição federal em seu art. 5º, inciso II.

Assim o ato é nulo de pleno direito, porque não atende ao que a legislação fiscal determina para sua natureza, infringindo preceitos de ordem pública (art. 37 da Constituição Federal) e princípios claros de Direito Tributário.

No mérito alega, em síntese; que apresentou a Controle Fiscal Contábil de Transição FCont em atraso, porém espontaneamente, conforme disciplinado no art. 138 do CTN. Nesse sentido, cita doutrinadores e vasta jurisprudência.

Discorre sobre as infrações de natureza continuada, e registra que:

'No caso presente, o fato gerador tributário constitui-se apenas um fato gerador conforme indicado na Notificação, qual seja, 'a falta de apresentação no prazo do FCONT.'

[...]

A aplicação de várias multas como realizado neste Auto de Infração, uma para cada mês de atraso, contraria o Direito Pátrio, merecendo sua nulidade.'

Destaca as dificuldades para preenchimento do FCONT, erros nas versões dos programas geradores de declaração e de validações eletrônicos disponibilizados.

Por fim, ressalta a onerosidade excessiva do valor da multa, ante a vedação da utilização de tributo como forma de confisco, de acordo com art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Ante todo o exposto, entendendo demonstrada a insubstância e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado."

A 4a Turma da DRJ/BSB julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve parte do crédito tributário discutido nos autos, por meio do acórdão nº 0351.056, de 28 de fevereiro de 2013 (e-fls 56), cuja ementa foi exarada nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO.

Antes da lavratura de auto de infração, não há que se falar em violação ao princípio do contraditório, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO FCont. ENTREGA INTEMPESTIVA. CABIMENTO.

Mantem-se a aplicação da multa por atraso na entrega do FCont quando inexistirem razões previstas em lei ou normas que, diante das razões apresentadas pela interessada, justifiquem o afastamento da mesma.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL.

A entrega da Declaração, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos, não caracteriza a espontaneidade, com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.

O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA.

Lei nova que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado. Redução da multa em função da nova redação da legislação.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o Recorrente apresentou recurso voluntário, do qual foram extraídos os principais pontos e argumentos abaixo descritos que, entende-se, são pertinentes à solução da lide.

A DECISÃO DA DRJ

Neste tópico de seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que a decisão da DRJ "deixou de apreciar algumas alegações da recorrente constantes de sua peça de impugnação" e que "Uma dessas omissões é sobre a ilegalidade na forma de penalização, uma hipótese de infração continuada, como é o presente caso".

Afirma que "a sequência repetida mensalmente de uma mesma penalidade para uma mesma conduta, pelo princípio da infração continuada, aplicável também ao Direito Tributário, determina que a multa deva ser unificada, para afinal traduzir em apenas uma, e não em várias como foi o caso presente".

Aduz que outra questão não apreciada pela DRJ "é a irretroatividade da norma, pois o FCont foi previsto em norma para vigorar para frente. No entanto, a multa aplicada no presente caso alcança períodos pretéritos à norma legal".

Argumenta que a decisão da DRJ segundo a qual não há cerceamento do direito de defesa na fase anterior ao contencioso fiscal "contraria frontalmente os princípios de Direito da Administração, com supedâneo no art. 37 da Constituição Federal, e que foi regulamentado na Lei nº 9.784/99, disciplinando o Processo Administrativo Federal" e que "eventuais princípios que não estejam claros na legislação do processo fiscal devem ser complementados ou supridos pela legislação do processo administrativo federal da Lei nº 9.784/99".

Finaliza suas considerações sobre este tópico argüindo a nulidade da autuação, sob o argumento de que "A impugnação apresentou algumas deficiências na Notificação do Lançamento Fiscal, especialmente na capitulação legal da legislação que foi aplicada na autuação, no entanto, a r. decisão a quo não levou em consideração essa situação, que sem sombras de dúvida implica num cerceio de defesa".

PRELIMINAR

Com respeito a este tópico, o Recorrente defende que a notificação objeto do presente lançamento fiscal é nula de pleno direito, por desatender o comando do art. 11 do Decreto nº 70.235/72.

Aduz que "ao não indicar o preceito legal em que se baseou, mas indicar uma Norma Legal não aplicável ao caso, a IN 967/09, que fora alterada e a regra impositiva substituída por outra, o lançamento fiscal cerceou a defesa, e ainda é nulo por vício formal e material, porque deixou de indicar o preceito legal aplicável ao caso" e que "Pela instrução indicada na norma legal não havia obrigação da empresa para a apresentação e, portanto, a multa é indevida e ilegal, incidindo nas nulidades do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

AS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO FCONT

Sobre este tópico o Recorrente registra que "O FCONT, de acordo com as exigências iniciais das IN(s) nºs 967/2009 e 970/2009, tinha como previsão a sua apresentação apenas quando houvesse a situação de a empresa ter procedido a lançamento contábil com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação

tributária em vigor no dia 31.12.2007, conforme era a exigência do RTT - Regime Tributário de Transição criado pela Lei nº 11.941/2009, em seus arts.15 e 16, para adaptar a legislação fiscal à legislação comercial criada pela Lei nº 11.638/2007" .

Diz que "*A exigência do FCONT para quaisquer situações surgiu apenas com as alterações promovidas pela Instrução Normativa - RFB nº 1139, de 28.03.2011*" e que "*Nesse sentido dispunha a IN nº 949/2009:*

Art. 8º(...)

§ 4º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, **fica dispensada a elaboração do FCONT.**' (grifamos)"

Afirma que "*A IN nº 1.139, de 28.03.2011, alterou o preceito acima, impondo a obrigação para quaisquer situações, ao dispor:*

'Art.8º(...)

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, **mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e** critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011). (grifamos)"

Conclui afirmando que "*a recorrente não tinha a obrigação de apresentar o FCONT. Essa obrigação somente foi criada pela IN nº 1.139, no ano de 2011.*"

É o relatório.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Passo à análise dos pontos suscitados no Recurso, obedecendo a ordem temática comumente aceita pela técnica processual.

I- DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

I.a - Ausência de indicação da base legal no lançamento

Preliminarmente, o Recorrente alega que teve seu direito de defesa cerceado, argumentando que a notificação fiscal deixou de indicar o preceito legal que serviu de base ao lançamento, afirmando que consta, ao revés, referência à Instrução Normativa RFB nº 967/09, que, no seu entendimento, não seria aplicável ao caso.

Não assiste razão ao Recorrente.

Um simples exame da notificação de lançamento de e-fls. 25 permite constatar que a base legal da autuação foi naquela devidamente consignada, conforme comprova o excerto abaixo (destaque nosso):

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA ESCRITURAÇÃO FCONT - CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO			
1 - IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE			
CNPJ: 00.603.738/0001-43 Nome Empresarial: GASOL COMBUSTIVEIS AUTOMOTIVOS LTDA Local/Município: 01.10.1.00/9701			
2 - DADOS DA DECLARAÇÃO			
Exercício	Prazo Final Entrega	Data/Entrega	Nº de meses em atraso
2011	30/06/2012	13/08/2012	02
3 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			
Multa por atraso na entrega da escrituração - Código 1512 Apuração de Crédito Tributário			Valores em Reais
R\$ 5.000,00 X Número de meses ou fração em atraso.			10.000,00
Valor da Multa por atraso na entrega da escrituração.			10.000,00
4 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL			
Descrição dos fatos: A entrega dos dados para o Controle Fiscal de Transição (FCONT) fora do prazo enseja a aplicação da multa de R\$ 5.000,00 por mês-calendário ou fração de atraso.			
Enquadramento Legal: <small>Arts. 16 da Lei nº 9.779/99; 57, inciso I, da medida Provisória 2158-35/01; art 2º da Instrução Normativa RFB 967/09.</small>			

No que toca à alegação do Recorrente da inaplicabilidade da Instrução Normativa RFB nº 967/09 ao lançamento da multa em questão, cabe registrar que a notificação de lançamento é lastreada no artigo 2º da referida IN, que estabelece os prazos e condições gerais para entrega do FCONT pelos contribuintes. Confira-se:

Art. 2º O FCont será transmitido anualmente ao Sistema Pùblico de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a utilização de aplicativo de que trata o art. 1º, disponibilizado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1272, de 04 de junho de 2012)

(...)

Como se observa, resta claro que não fica configurado o alegado cerceamento do direito de defesa do Recorrente, eis que a base legal indicada na notificação de lançamento da multa guerreada demonstra, de forma clara e congruente, os fundamentos jurídicos da autuação, de modo que se pode concluir que o Recorrente tinha perfeito conhecimento da infração tributária que lhe foi imputada, tanto assim que apresentou sua defesa.

De outro modo, registro que essa temática foi adequada e fundamentalmente enfrentada no acórdão de impugnação da DRJ/BSB, pelo que peço vênia para transcrever abaixo os principais trechos do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-os desde já como razões de decidir, em cumprimento aos ditames do §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999 e em atenção ao disposto no §3º do art. 57, do RICARF:

"Preliminarmente não há que se falar em nulidade do lançamento quando todos os requisitos previstos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/19972, foram observados na ocasião da lavratura do auto de infração, verbis:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Além disso, o art. 59 do referido decreto, que regula o Processo Administrativo Fiscal, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, in verbis:

'Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Registra-se que a preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura da notificação de lançamento, sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada, como no caso. E mais, o impugnante articulou perfeitamente a sua defesa, não demonstrando qualquer dúvida quanto ao ilícito fiscal que lhe foi imputado.

No presente caso, não foi negado ao contribuinte o direito de discordar com a autuação. De fato, com a apresentação da impugnação ao lançamento, conhecida e ora analisada, foi dado ao requerente a oportunidade de defender-se e mais, foi-lhe também garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor.

Dessa forma, não se observando as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estando o lançamento revestido dos elementos exigidos pelo art. 142 do código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), rejeitam-se a preliminar de nulidade argüida pelo interessado.

A percutiente análise da DRJ/BSB sobre a temática ora em debate atesta claramente a higidez do lançamento da multa guerreada e não merece qualquer reparo.

Ante o exposto rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitada.

I.b - Ausência de enfrentamento de matérias constantes da impugnação: Princípio da Infração Continuada

Como segunda preliminar o Recorrente afirma que o acórdão exarado pela DRJ/BSB omitiu-se na análise da questão argüida sobre a ilegalidade na forma de aplicação da penalidade por ausência de consideração do Princípio da Infração Continuada.

Para enfrentar a controvérsia, trago a baila os dispositivos legais e normativos que consubstanciaram a presente autuação:

Lei n. 9.779/1999

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Medida Provisória n. 2.158-35/2001

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II - cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações

financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

Instrução Normativa/SRF n. 967/2009

Art. 2º O FCont será transmitido anualmente ao Sistema Pùblico de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a utilização de aplicativo de que trata o art. 1º, disponibilizado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1272, de 04 de junho de 2012)

Observa-se que o art. 57, I, da MP n. 2.158-35/2001 estabeleceu a multa por descumprimento de obrigações acessórias em R\$ 5.000,00 por mês-calendário e que o § 4º da Instrução Normativa/SRF n. 967/2009, com redação dada pela IN RFB nº 1.272/2012, fixou como data de vencimento da obrigação de entrega do FCONT o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se referir a escrituração.

Tendo em conta a literalidade dos dispositivos citados e o fato de que o contribuinte entregou o FCONT em 13/08/2012 (e-fls. 24) não resta dúvida de que o atraso no cumprimento da obrigação tributária acessória perfez um total de 2 meses.

Sendo assim, correta a autuação da multa no valor de R\$ 10.000,00 constante da notificação de lançamento original de e-fls. 24, o qual foi devidamente reduzido para R\$ 1.500,00 no acórdão de impugnação, ante a constatação de ocorrência do princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106 do CTN.

Não prospera, portanto, o argumento levantado pelo Recorrente respeitante à redução da multa por infração continuada, mesmo porque este conceito, originário do direito penal, só tem aplicação no direito tributário quando existente previsão legal nesse sentido, o que não é o caso da presente autuação.

A este respeito, constato que esse tema foi apreciado no acórdão exarado pela DRJ/BSB, porém, de modo indireto, talvez pelo fato de o alegado Princípio não ter aplicação no direito tributário e, por isso, ser desinfluente à solução da lide por não ter força jurídica para desconstituir obrigação tributária *ex lege* ou obstar o exercício da atividade de lançamento do agente fiscal também vinculada à lei, consoante o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN¹.

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Corrobora com essa assertiva, os seguintes trechos extraídos do acórdão de impugnação:

Com relação à lide instaurada com a petição apresentada pela interessada, inicialmente deve-se ponderar que, consoante o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Portanto, por dever de ofício, o Fisco e os colegiados dos órgãos julgadores administrativos de primeira instância são obrigados a seguir fielmente a legislação, regulamentos e entendimentos emanado pelos órgãos competentes e pela administração tributária, não lhes sendo dada a discricionariedade para modificar o lançamento, abrandando ou cancelando a penalidade, se tal procedimento não estiver claramente previsto na legislação ou for determinado pelo agente público com poderes e competência para tal, o que não é o caso.

Cabe esclarecer que a entrega da Declaração fora do prazo fixado pela norma tributária é considerada como sendo o descumprimento de uma obrigação acessória por parte da empresa. Como regra, é conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem tampouco com as multas decorrentes por tal procedimento.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do Código Tributário Nacional CTN.

Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos do fato gerador de tributo. A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela Administração Pública pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.

Ademais, de acordo com o artigo 489 da lei nº 13.105/2015 (CPC), o julgador não precisa pronunciar-se de forma exauriente sobre todos os pontos elencados na peça de defesa, bastando enfrentar apenas os fundamentos de fato e de direito que, no seu entendimento, sejam necessários e influentes à solução da lide:

Art. 489. (...)

I - (...)

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocatória, sentença ou acórdão, que:

I - (...)

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (grifos nossos)

(...)

De arremate, no que toca à violação do Princípio da legalidade argüida pelo Recorrente, reforço que não cumpre ao CARF exercer qualquer forma de controle de constitucionalidade de leis tributárias, havendo, inclusive, enunciado sumular a reger o tema:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Concluo, portanto, que a alegação do Recorrente de falta de apreciação no acórdão recorrido do princípio da infração continuada no lançamento tributário não procede, eis que, como se observou, essa matéria foi analisada de forma escorreita e coerente com o ordenamento jurídico vigente, razão pela qual rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa do Recorrente relacionada a este tema.

II - MÉRITO

Com relação ao mérito, o Recorrente postula a nulidade do lançamento por aplicação retroativa da norma tributária, fundando-se no fato de que a notificação fiscal considerou o ano-calendário de 2011 como período-base da autuação, porque, no seu entendimento, a obrigatoriedade de entrega do FCONT aplicar-se-ia somente a fatos geradores a partir de 2012, com o advento da Instrução Normativa - RFB nº 1.139/2011, que alterou o artigo 8º da IN RFB nº 949/2009. Vejamos a redação deste dispositivo, antes e depois da alteração:

Parágrafo 4º do artigo 8º da IN RFB nº 949/2009 - Redação original

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto nº 3.000, de 1999.

§ 4º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, fica dispensada a elaboração do FCONT. (grifos nossos)

Parágrafo 4º do artigo 8º da IN RFB nº 949/2009 - Redação dada pela IN RFB nº 1.139/2011

Art. 8º (...)

§ 1º (...)

(...)

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (grifos nossos)

Da leitura dos dispositivos acima e a teor do que dispõe o inciso I do artigo 103 do CTN², combinado com o inciso I do artigo 100 do mesmo código³, depreende-se que, a partir de 29/03/2011, data da publicação da IN RFB nº 1.139/2011 de 2011 no DOU, a elaboração do FCONT tornou-se obrigatória mesmo aos contribuintes que não tinham lançamento com base em métodos e critérios diferentes dos prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Tendo em conta que a IN RFB nº 1.139/2011 entrou em vigor em 29/03/2011 e que o prazo para entrega da FCONT que gerou o lançamento da multa questionada expirou em 30/06/2012 (e-fls. 24), por óbvio, pode-se afirmar que o Recorrente estava obrigado ao cumprimento dessa obrigação tributária acessória ainda que não fossem necessários os ajustes de que trata o parágrafo 4º do artigo 8º da IN RFB nº 949/2009. Esse entendimento decorre da inteligência do princípio *tempus regit actum*, pelo que compreende-se que a validade da norma alteradora alcança também o período-base objeto da autuação com vencimento em 30/06/2012 por ter sido publicada antes desta data.

² Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;
II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;
III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ainda que assim não fosse, isto é, admitindo-se a possibilidade de o Recorrente infirmar o lançamento por entender que estava desobrigado da entrega do FCONT no exercício de 2011 por força da redação original do parágrafo 4º do artigo 8º da IN RFB nº 949/2009 - o que não é o caso, repita-se - caberia a ele provar que não existiu na sua escrituração contábil/fiscal qualquer lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, juntando aos autos os documentos comprobatórios pertinentes, tais como: Balanço patrimonial acompanhado da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, cópia da DIPJ ou declaração de escrituração contábil digital SPED/ECD do período-base da autuação, donde se pudesse inferir, de forma inequívoca, a desnecessidade de elaboração do FCONT de acordo com a legislação retromencionada.

Incabível, portanto, falar-se em vigência da norma tributária apenas para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012, argüida pelo Recorrente.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto e ausentes motivos de fato e de direito que justifiquem a dispensa de elaboração do FCONT do período-base da autuação, considero hígido o lançamento da multa guerreada, razão pela qual, VOTO por NEGAR PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva