



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

Processo n° 10435.000117/2007-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1002-000.331 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 7 de agosto de 2018
Matéria MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DCTF
Recorrente ALFREDO FARIAS DE ANDRADE COMBUSTÍVEIS LUBRIFIC. PEÇAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2003

MULTA POR ATRASO. DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A responsabilidade pela entrega da declaração de rendimentos não está alcançada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Súmula CARF n.º 49.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador e refere-se a tributos, não às multas, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA ISOLADA. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.

O atraso na entrega da DCTF pela pessoa jurídica obrigada enseja a aplicação da penalidade prevista na legislação tributária relativamente a cada uma das DCTFs entregues em atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em ACOLHER a preliminar suscitada, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE (DRJ/REC) mediante o Acórdão n.º 11-18.559, de 30/03/2007 (e-fls. 41 a 43).

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância sintetiza bem o ocorrido, pelo que peço licença para transcrevê-lo, a seguir, complementando-o ao final.

[...]

Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração com cópia à fl. 20, por meio do qual é exigida multa no montante de R\$ 9.517,54, em vista de atraso na entrega das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTFs relativas aos quatro trimestres do ano-calendário 2003. O enquadramento legal e a demonstração do crédito tributário estão consignados no auto de infração.

2. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 01/18) alegando, em síntese, que apresentou espontaneamente a declaração, antes de qualquer procedimento fiscal e que a aplicação da multa tem efeito confiscatório. Cita decisões judiciais e requer, por fim, a improcedência do lançamento.

No recurso voluntário (e-fls. 48 a 68) o sujeito passivo autuado pugna pela inexigibilidade de arrolamento de bens para interposição de seu recurso, e reitera os fundamentos alegados na impugnação — estes apontam que teria havido denúncia espontânea e que a multa proporcional aos tributos informados na declaração tem caráter confiscatório —, juntando doutrina e decisões judiciais.

Pede a nulidade do débito apurado vai auto de infração e reforma da decisão de primeira instância administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Angelo Abrantes Nunes, Relator.

O presente recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Passamos à análise dos fundamentos indicados para a reforma da decisão recorrida, sob os títulos dos tópicos conforme constam do recurso voluntário.

1. Preliminar.

Inexigibilidade do arrolamento de bens para seguimento do recurso voluntário.

O recorrente previamente assinala que seu recurso voluntário deve ser admitido mesmo não havendo sido providenciado o "auto-arrolamento" que exigia o art. 33, § 2.º, do Decreto n.º 70.235/72.

Esse ponto não merece maior exploração quanto às razões. De fato, o STF ao julgar a ADIN n.º 1.976-7 determinou inconstitucional a nova redação dada ao § 2.º do Dec. n.º 70.235/72 pela Lei n.º 10.522/2002, art. 33.

Segue normalmente então, o exame do mérito das alegações contidas no recurso voluntário.

2. Mérito.

2.1. Denúncia espontânea.

A principal razão na qual se ampara o recorrente consiste em interpretar o art. 138 do CTN de maneira que o benefício decorrente da denúncia espontânea alcance também a multa por atraso na entrega de declarações, mormente de DCTFs quando entregues antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização.

Assinala o recurso voluntário que o CTN não distingue obrigação principal de acessória para efeito da exclusão da responsabilidade por infrações de que trata o referido art. 138. Junta aos autos doutrina e decisões judiciais em favor de sua alegação pela classificação da entrega em atraso da DCTF como denúncia espontânea.

Aponta que deve a administração observar o posicionamento do judiciário quando este se funda nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão-somente **tributo** sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal¹. Essa é a lógica da lei: incentivar a regularização dos tributos a pagar/declarar pelo próprio contribuinte, visando à economia no emprego do aparelho fiscalizatório, evitando auditorias custosas.

¹ Fundamentação legal: art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

Este instituto, todavia, não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração, ou seja, não se aplica à multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória². A afirmação suscitada pela defendente, destarte, não é pertinente.

O que pretende o argumento do recorrente é promover uma alteração na lei mediante julgamento administrativo, excluindo-se a hipótese de atraso na entrega da declaração como motivadora da incidência da multa por descumprimento de obrigação acessória. Restaria somente a hipótese de falta de entrega. Vejamos o texto legal a respeito, transcrito a seguir:

Lei n.º 10.426/2002:

(...)

*Art. 7º O sujeito passivo que **deixar de apresentar** Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, **nos prazos fixados**, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: ("Caput" do artigo com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)*

(...)

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de **falta de entrega** destas Declarações **ou entrega após o prazo**, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

(...)

Ao contrário da pretensão do recorrente, não pode o julgador administrativo opor-se à aplicação da lei. Ao contrário, como órgão administrativo vincula-se a ela. O caso dos autos integra um contexto de descumprimento de obrigação acessória para o qual, se fosse possível entendê-lo abrangido pelo art. 138 do CTN, estaríamos retirando ilegalmente do ordenamento jurídico a aplicação de multa **por atraso** na entrega extemporânea das declarações. E, ademais, estaria esta Turma Julgadora a admitir, ainda que de forma indireta, o benefício da própria torpeza em favor do contribuinte que atrasasse o envio das suas declarações.

É verdade que, como demarcado no recurso voluntário, o art. 138 não diferencia expressamente obrigação principal da acessória, para efeito de excluir a responsabilidade por infrações. Contudo, é de se observar que se refere a pagamento do tributo objeto da denúncia e mitigação das sanções decorrentes da falta de pagamento tempestivo. Vejamos o texto do art. 138 do CTN, transcrito abaixo:

² Fundamentação legal: Súmula CARF n.º 49.

*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. (grifei).*

Pelas razões já expostas já é possível perceber a inconsistência da tese que pretenda incluir sob o alcance do citado dispositivo a infração relativa a atraso na entrega de declaração. Mas acrescenta-se que o texto legal mencionado dirige-se a tributo, e não a obrigação acessória, e, ainda que se pretenda inferir que a expressão "se for o caso" como permissiva para a ideia de que ali se insira (quando "não for o caso") a multa por atraso (pois não configura tributo devido), é importante destacar que a referência se dá com relação a circunstâncias nas quais não há imposto devido apurado, porém houve infração a reduzir o montante da base de cálculo ou do tributo, como por exemplo, hipótese de infração que teria aumentado indevidamente prejuízo fiscal, saldo negativo do imposto etc.

Os excertos doutrinários e os julgados trazidos pelo recorrente não têm a força necessária para impor interpretação contrária à da lei que exige a multa por atraso na entrega da DCTF. Conforme repisado acima, o julgamento administrativo deve obedecer às exigências e parâmetros legais, não havendo espaço para aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade nos casos em que se impõe a observância do princípio da legalidade.

Por fim, a Súmula CARF n.º 49 pôs fim às divergências a respeito do tema:

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, não assiste razão ao recorrente quanto a esta matéria de seu recurso.

2.2. Multa deve ser proporcional à infração cometida. Vedação à multa com caráter confiscatório.

Aqui o recorrente alega que há ilegalidade na falta de compatibilidade entre o valor da multa lançada de ofício com a infração cometida. Novamente acusa a administração tributária de ofensa ao princípio da proporcionalidade, acrescentando que a multa aplicada teria considerado uma única infração como se fossem várias, pois que a impontualidade na entrega da DCTF deve ser tida como uma única ocorrência ou infração.

Aduz que a Constituição Federal veda a utilização de tributos com efeito de confisco, e que o lançamento impugnado ultrapassou o caráter punitivo, adentrando na esfera da arbitrariedade. Em sua visão de defesa a multa aplicada não poderia ter como parâmetro o valor do tributo devido, e essa era a regra usada pela Receita Federal quando da vigência da IN SRF n.º 126/98, art. 6.º.

O recurso voluntário ilustra suas razões com trechos transcritos de doutrina, e sugere que a multa imposta considera a capacidade econômica subjetiva do contribuinte e não a "infração acessória em si".

De início registre-se que, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses descritas nos artigos do Decreto n.º 2.346/97, as decisões judiciais colacionadas no recurso voluntário não produzem qualquer efeito em relação a terceiros, somente alcançando as partes ali em litígio. Tampouco há qualquer imperativo que vincule esta Turma Julgadora a posições ou opiniões decorrentes das doutrinas reproduzidas no corpo do recurso.

Adiante também a posição pela desnecessidade da discussão sobre o teor da IN SRF n.º 126/98, e seu art. 6.º, ilustrada pelo recorrente para suporte à tese de que a multa por atraso na entrega da DCTF não poderia ter como base os tributos devidos/informados: O fato gerador descrito no lançamento de ofício rege-se por legislação superveniente, diversa, que trata integralmente do tema, não fazendo sentido processual algum o manejo do texto da referida IN, revogada desde 2002.

Mais uma vez os argumentos esbarram na obrigação de a administração pública observar o princípio da legalidade. O texto legal (art. 7.º, II, da Lei n.º 10.426/2002) define que a multa deve ser aplicada para a DCTF entregue em atraso ou não entregue, e no percentual de 2% do valor dos tributos informados na própria DCTF, DIRF ou DSPJ. Ou seja, a base para o cálculo da multa, o percentual, e a definição do que configura a infração (atraso ou falta de entrega de cada declaração) constam do texto legal. Não há naquela norma indução alguma na direção de que várias DCTFs não entregues ou entregues em atraso contextualizam uma única infração, como deseja o recorrente. Ao contrário, trata-se de individualização da multa, sim, para cada ocorrência ligada a falta de entrega ou entrega fora do prazo, dada a autonomia de cada DCTF, por corresponder cada uma a período e dados específicos.

Equivoca-se o recorrente ao pressupor que cabe ao agente público essa gradação da justiça, razoabilidade, proporcionalidade ou legalidade da penalidade, ou a avaliação sobre conveniência e oportunidade da aplicação da multa adstrita a descumprimento de obrigação acessória conforme a capacidade econômica do sujeito passivo, exatamente por necessidade de observação obrigatória do princípio da legalidade. Acrescente-se que a anunciada vedação constitucional ao caráter confiscatório dos tributos destina-se ao legislador, da união, dos estados, do distrito federal ou dos municípios, para evitar que as alíquotas dos tributos não venham a configurar confisco. Ao agente público, reitera-se, cabe respeitar o produto desse processo legiferante do ente federado.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, cabendo tão somente ao Auditor Fiscal, após verificar o descumprimento da obrigação principal ou acessória, observar os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, nunca sopesar à margem dos limites legais se o lançamento deve ou não ser constituído, ou se uma penalidade deve ou não ser aplicada ou se deve ou não ser reduzida ou majorada, com base em critérios subjetivos, não normativos. Abaixo os artigos 142, parágrafo único, do CTN, e 10 do Decreto n.º 70.235/72, que dispõem a respeito:

(...)

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.

(...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Não menos importante é esclarecer sobre o alcance da proibição contida no art. 150, IV, da CF/88, trecho a seguir:

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

*IV - utilizar **tributo** com efeito de confisco;*

(...) (grifei).

Perceba-se que a limitação constitucional dirige-se a tributo, não a multa. Os conceitos e finalidades de um e de outro são notadamente bastante diferentes, não se podendo entender que a proibição constitucional de utilização de tributo com o intento de confisco possa representar suporte para balizamento do eventual caráter confiscatório ou não de multas tributárias.

Logo, correta a providência tomada pelo Auditor Fiscal ao lavrar o auto de infração exigindo a multa por atraso na entrega das DCTFs, e consubstanciada pela decisão recorrida, pois, caso contrário, haveria motivo para responsabilização funcional do agente público, já que a infração relativa ao cumprimento da obrigação acessória foi constatada.

Não é demais mencionar também a Súmula CARF n.º 2, que veda posicionamento do CARF a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária. Sendo a base de cálculo da multa definida em lei, eventual ofensa ao dispositivo constitucional da proibição de instituição de tributo com efeito de confisco esbarraria nesta Súmula.

Processo nº 10435.000117/2007-11
Acórdão n.º **1002-000.331**

S1-C0T2
Fl. 86

Súmula CARF n.º 2:

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

Não cabe razão ao recorrente também nessa parte de sua contestação em recurso voluntário.

Conclusão.

Pelo exposto, não havendo razões para afastar a incidência da multa por atraso na entrega das DCTFs, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Angelo Abrantes Nunes - Relator.