



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

Processo nº 10768.007275/2010-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1002-000.181 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria IRPJ. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PROBLEMAS DIGITAIS.
Recorrente ESCRITORIO DE ADVOCACIA ZVEITER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

DCTF. ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Comprovada a sujeição do contribuinte à obrigação, o descumprimento desta ou seu cumprimento em atraso enseja a aplicação das penalidades previstas na legislação de regência. Cabe à Contribuinte apresentar nos autos do processo o acervo probatório apto a lastrear seu respectivo pleito.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
RESPONSABILIDADE OBJETIVA

O caráter punitivo da reprimenda obedece a natureza objetiva. Ou seja, queda-se alheia à intenção do contribuinte ou ao eventual prejuízo derivado de inobservância às regras formais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 190 à 192) interposto contra o Acórdão nº 14-40.687, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (e-fls. 180 à 182), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo ora Recorrente, decisão esta consubstanciada nos seguintes termos:

O presente processo trata da cobrança de multa por atraso na entrega da DCTF relativa ao mês de junho de 2010. A contribuinte alega que não entregou sua declaração devido à falta de disponibilização do certificado digital ou procuração eletrônica. Percebe-se da defesa que a impugnante reconhece o descumprimento das obrigações acessórias.

Com relação à transmissão da DCTF, a IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, estabelece, em seu art. 4º, §§ 1º e 2º, que ela deve ser feita pela Internet e a obrigatoriedade da utilização da certificação digital. Portanto incabível sua apresentação em CD, como pretendeu a impugnante.

Sob esta ótica, é obrigação incontestada do sujeito passivo a manutenção de certificado digital válido, que possibilite a entrega tempestiva de suas declarações; e para tanto, é concedido tempo mais que suficiente para se prepararem.

A impugnante, apesar de alegar que a demora no fornecimento do certificado digital teria sido ocasionada pela Receita Federal, não fez provas de suas alegações.

Ademais, o PAF, art. 16, III, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º, e § 4º, introduzido pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, estabelece:

(...)

A procuração eletrônica constitui faculdade conferida ao contribuinte, que pode outorgar poderes a outra pessoa, seja física ou jurídica, para praticar atos em seu nome. Além de não ser obrigatória, em momento algum retira do contribuinte o poder ou capacidade de praticar atos perante a Receita Federal do Brasil, como o relativo à apresentação da DCTF.

Desta forma, a ausência de procuração eletrônica não pode ser invocada como excludente de culpabilidade, e não tem o condão de afastar a imposição de penalidade.

Não havendo cumprido com sua obrigação acessória e, em decorrência, ocorrendo atraso ou inadimplemento, devem os faltantes ou retardatários arcar com as respectivas consequências.

Dessa forma voto por julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

Em sua peça recursal, o Contribuinte requer seja declarada a improcedência total da decisão de primeira instância, sob o argumento de que ocorrera falha no sistema da Receita Federal, o qual impossibilitou a apresentação tempestiva de sua DCTF. Cumpre transcrever trechos que resumem o indigitado pleito:

2.1 - O lançamento contestado está baseado exclusivamente no atraso da entrega da DCTF relativa a junho de 2010, via certificado digital, apesar da entrega tempestiva por meio de requerimento com DVD, e com cópia datilografada.

2.2 - O acórdão recorrido, para manter a malsinada autuação, sustenta que a contribuinte não provou a demora da entrega do certificado digital - por parte da Receita Federal, e que a ausência da procuração eletrônica não pode ser invocada como excludente de culpabilidade.

III - DO DIREITO

3.1 - Não pode ter amparo legal um lançamento absurdamente injusto, uma vez que a Receita Federal, por sua administração notoriamente ineficiente, impede que o contribuinte cumpra suas inúmeras exigências burocráticas, em sua maioria até desnecessárias.

3.2 - No caso, como o recorrente não conseguiu obter no CNPJ, setor completamente burocratizado, a procuração eletrônica que lhe permitiria a entrega da DCTF por certificado digital, o fez tempestivamente, por meio de DVD e cópia impressa, protocolizado com o requerimento anexado à impugnação.

3.3 - Está comprovado nos autos que a entrega da DCTF foi realizada dentro do prazo, por DVD, não o fazendo via internet, por não ter conseguido a procuração eletrônica por inércia do CNPJ, apesar de estar lá cadastrado há mais de 40 anos.

3.4 - Assim não se pode exigir do recorrente o impossível, em razão de problemas administrativos, principalmente

quando a DCTF estava disponibilizada no prazo legal e a sua não aceitação foi informada em data posterior a da fixada para a entrega da DCTF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, 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.

1. Da constatação de problemas no envio da DCTF

Conforme exposto na instrução dos autos, o Recorrente admitiu o atraso na entrega da DCTF de junho de 2010 (via certificado digital). Noutro giro, destacou que tal descumprimento da obrigação acessória decorreu da falha do sistema da própria Receita Federal, e que procedeu a apresentação tempestiva de DVD e cópia datilografada (e-fl. 83), contendo suas informações fiscais.

Contudo, como bem ressaltado no Acórdão da DRJ, o Contribuinte não juntou provas atestando a impossibilidade de entrega da DCTF por intermédio da via digital, derivada de fatos alheios à sua vontade. Tal providência torna-se cabal no afastamento da responsabilidade objetiva inerente à obrigação acessória que foi descumprida. Nestes termos, cumpro reiterar os trechos do indigitado Acórdão:

Com relação à transmissão da DCTF, a IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, estabelece, em seu art. 4º, §§ 1º e 2º, que ela deve ser feita pela Internet e a obrigatoriedade da utilização da certificação digital. Portanto incabível sua apresentação em CD, como pretendeu a impugnante.

Sob esta ótica, é obrigação inconteste do sujeito passivo a manutenção de certificado digital válido, que possibilite a entrega tempestiva de suas declarações; e para tanto, é concedido tempo mais que suficiente para se prepararem.

Assim, com supedâneo nesses argumentos, manteve-se o crédito tributário.

Destaco que, se por um lado a DRJ não afastara a efetiva ocorrência do problema informático, noutro giro, não fora juntado nenhum ato normativo da Autoridade Administrativa competente, apto a registrar a ocorrência generalizada do problema. Desse fato, portanto, decorrem duas intelecções fundamentais, as quais circundam a situação fática:

- a. O atraso na entrega do certificado digital foi falha pontual e exclusiva do contribuinte, o que resultaria como sendo correta decisão da DRJ;
- b. O atraso na entrega do certificado digital foi algo generalizado, impondo semelhante gravame a diversos outros contribuintes, o que

eximiria o Contribuinte da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Nessa trilha, tornar-se-ia fundamental o Recorrente apontar a existência de ato normativo formal, reconhecendo o aludido problema em larga amplitude, a exemplo do Ato Declaratório Executivo SRF n.º 24, de 08 de abril de 2005. E por óbvio, a responsabilidade por tal ônus é atribuída ao Contribuinte, o qual falhou em completar seu acervo probatório com a indigitada informação cabal, apta a comprovar a ocorrência de falha generalizada na expedição dos certificados digitais.

Ademais, em que pese o esforço deste Conselheiro em encontrar tal Ato Declaratório Executivo, visando esclarecer as circunstâncias acima apontadas, não foi possível identificá-lo nos registros disponíveis. Portanto, não pode o Recorrente exonerar-se de sua responsabilidade no cumprimento da obrigação acessória, em virtude de uma inconsistência particular, *in casu*, a suposta demora no fornecimento de seu respectivo certificado.

De arremate, em que pese a entrega da DCTF por intermédio de DVD e cópia datilografada demonstre a boa-fé do Contribuinte para com o adimplemento de sua obrigação acessória, esta sistemática não encontra amparo legal. Repiso que a norma vigente à época - IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009 - estabelece, em seu art. 4º, §§ 1º e 2º, que o dever de apresentação pela Internet, bem como a obrigatoriedade da utilização da certificação digital:

Art. 4º A DCTF deverá ser elaborada mediante a utilização de programas geradores de declaração, disponíveis na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

§ 1º A DCTF deve ser apresentada mediante sua transmissão pela Internet com a utilização do programa Receitanet disponível no endereço eletrônico referido no caput.

§ 2º Para a apresentação da DCTF, é obrigatória a assinatura digital da declaração mediante utilização de certificado digital válido.

2. Da responsabilidade objetiva no descumprimento da obrigação acessória,

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

O art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação vigente na época da infração, estabelece a obrigação de entrega da DCTF, sob pena de aplicação de multa, ao enunciar que:

Art. 7.º 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: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

(...)

§ 1.º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

Constrói-se, a partir do texto acima transcrito, a norma jurídica instituidora do dever instrumental de entregar declaração, a instituidora da regra-matriz sancionadora da violação deste dever instrumental e a instituidora da regra-matriz da lavratura da autuação. Estas, em conjunto, atuando sistemicamente, regulam, de modo objetivo e transpessoal, as condutas intersubjetivas, via modal deôntico obrigatório, no sentido de que, uma vez descumprida a obrigação de dar/entregar, a qual estava obrigado a contribuinte, impõe-se a autoridade lançadora o dever de constituir a relação jurídica que impõe a obrigação de pagar a multa. Se havia o dever jurídico de adimplir a obrigação de entregar a DCTF, no prazo estabelecido, descumprido o comando normativo, surge para a administração tributária o direito subjetivo de exigir o adimplemento da multa, sendo, em verdade, o agente competente obrigado a proceder com o lançamento, sob pena de violar a norma enunciada no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a indigitada obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a multa imposta por descumprimento de dever instrumental devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

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

Aliás, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), analisando caso semelhante, já decidiu no mesmo sentido. Peço vênica para transcrever a ementa, *verbo ad verbum*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Ano-calendário: 2001

DCTF. ENTREGA EXTEMPORÂNEA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. MULTA PECUNIÁRIA.

O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal.

Não sendo a entrega serôdia infração de natureza tributária, e sim infração formal por descumprimento de obrigação acessória autônoma, não abarcada pelo instituto da denúncia espontânea, é legal a aplicação da multa pelo atraso de apresentação da DCTF.

As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo.

(...)

ÔNUS DA PROVA.

Para elidir o fato constitutivo do direito do fisco, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1802-001.539 - 2ª Turma Especial, Rel. Conselheiro Nelso Kichel, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/02/2013)

Valho-me aqui, de igual modo, dos precedentes desta Colenda 2.^a Turma Extraordinária, desta Primeira Seção de Julgamentos do CARF, que nos Acórdãos ns. 1002-000.006, 1002-000.009, 1002-000.010, 1002-000.012, 1002-000.016, 1002-000.075, 1002-000.077, 1002-000.078, 1002-000.079, 1002-000.080, 1002-000.081, 1002-000.083, 1002-000.090, 1002-000.091 e 1002-000.104, dentre outros, seguiram a tese de que a entrega extemporânea da DCTF enseja a aplicação de multa.

Por conseguinte, reitero que o Recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe competia de demonstrar, na primeira oportunidade que lhe foi deferida, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da administração tributária de lhe exigir a entrega da declaração, a tempo e modo, sob pena de sanção. Destarte, o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, ora exercido por força da devolutividade recursal, aponta, em nossa análise, a correta aplicação do direito, não havendo reparos a serem efetivados.

Demais disto, observo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui precedente acerca da legalidade da exigibilidade da multa por descumprimento do dever instrumental de entregar declaração, veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DCTF. ARTIGO 11, §§ 1º e 3º, DO DECRETO-LEI 1.968/82 (REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI 2.065/83).

1. A multa pelo descumprimento do dever instrumental de entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF rege-se pelo disposto no § 3º, do artigo 11, do

Decreto-Lei 1.968/82 (redação dada pelo Decreto-Lei 2.065/83), verbis: "Art. 11. A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto de Renda que tenha retido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma OTRN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983)." 2. Deveras, o artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82, instituiu o dever instrumental do contribuinte (pessoa física ou jurídica) da entrega de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre os rendimentos pagos ou creditados no ano anterior e o imposto de renda porventura retido (caput).

3. As aludidas informações são prestadas por meio de formulário padronizado, sendo certo que a Instrução Normativa SRF nº 126/1998 instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF a ser apresentada pelas pessoas jurídicas.

4. O inadimplemento da obrigação de entrega da DCTF, no prazo estipulado, importa na aplicação de multa de 10 ORTN's (§ 3º, do artigo 11, do DL 1.968/82), independentemente da sanção prevista no § 2º (multa de 1 ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas em cada DCTF).

5. Conseqüentemente, revela-se escorreita a penalidade aplicada para cada declaração apresentada extemporaneamente.

6. Recurso especial desprovido.

(REsp 1081395/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 06/08/2009)

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

Professor Paulo de Barros Carvalho¹:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no

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

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

Professor Sacha Calmon Navarro²:

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica. (...) É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, ...

Por fim, entendo que o dever instrumental é necessário ao controle das atividades estatais de arrecadação no livre mercado, perfectibilizando as exigências das leis tributárias, sendo o direito aplicado de igual modo para todos. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada com uma boa governança tributária, logo é possível ficar livre da sanção fiscal, caso siga o caminho regulamentar, dirigindo sua atuação conforme a disciplina normativa correta e atuando com o dever de ofício que lhe impõe a lei. Vale dizer, o Contribuinte só eventualmente é onerado pela multa e isto se deve as suas escolhas, a sua governança tributária, considerando que não há punição sem culpa, decorrente de um agir ou de uma omissão quando estava obrigado ao exercício de uma conduta e não a executou. Por isso, no caso em apreço, considerando os elementos dos autos, o controle de legalidade exercido não aponta quaisquer incorreções. A exigência se apresenta adequada.

Considerando o até aqui esposado e enfrentadas todas as questões necessárias para a decisão, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ.

Conclusão

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

Com tudo o que foi exposto nos tópicos anteriores, resta claro que os argumentos esposados pela Recorrente não merecem ser acolhidos. Portanto, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a consequente manutenção da decisão de origem.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira