



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

Processo nº 10930.005841/2003-17
Recurso nº 166.794 Voluntário
Acórdão nº **1801-00.168 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 08 de dezembro de 2009
Matéria Multa por atraso na entrega de DIPJ
Recorrente ITIMURA & CARIOBA LTDA
Recorrida PRIMEIRA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM CURITIBA/PR

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 1998

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA.

O termo inicial para a contagem do prazo decadencial para o fisco lançar a multa por atraso na entrega de declaração é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso atentando-se para a data legalmente fixada para a sua apresentação (art. 173, I, CTN).

AUTO DE INFRAÇÃO. ASSINATURA DIGITAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

Não há vedação na legislação processual tributária para que a assinatura aposta em Auto de Infração cuja emissão é eletrônica seja feita de forma digital. Estando presente todos os requisitos legais consignados no art. 10 do PAF (Decreto nº 70.235/72) o lançamento tributário formalizado neste instrumento não padece de qualquer vício formal que enseje a sua nulidade.

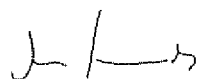
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AFASTAMENTO.

O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos, porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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



ANA DE BARROS FERNANDES - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 12 AGO 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Rogério Garcia Peres, João Bellini Júnior, Cheryl Berno, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A contribuinte insurge-se contra o Auto de Infração – AI de fls. 22, lavrado em virtude do atraso na entrega da DIRPJ/98, cujo vencimento da obrigação acessória foi em 29/05/98, quando a entregou somente ocorreu em 16/02/01, consoante informações do AI.

O referido Auto de Infração foi lavrado em 07/11/2003 e entregue ao contribuinte em 20/11/2003, conforme cópia do Aviso de Recebimento - AR às fls. 27.

A contribuinte impugna o lançamento tributário alegando que o lançamento foi alcançado pela decadência, tendo sido realizado há mais de cinco anos do fato gerador, ou ainda do termo inicial definido no inciso I do artigo 173 do CTN – Código Tributário Nacional. Alega que contém vício formal por estar assinado digitalmente e que descabe a autuação por haver entregue espontaneamente a DIRPJ em pauta, o que impõe a aplicação do instituto da denúncia espontânea, sendo incabível a cominação de multa. Finaliza contestando a aplicação dos juros à taxa Selic, solicitando que seja substituído pelos juros previstos no art. 161, §1º do CTN.

Junta à impugnação, entre outros documentos, o recibo de entrega da DIRPJ/98, em 17/03/99.

A Primeira Turma da DRJ em Curitiba/PR exarou o Acórdão nº 06-16.640/08 mantendo o lançamento tributário na íntegra. Assim restou ementado o Acórdão:

*DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.
ATRASO NA ENTREGA. MULTA. DECADÊNCIA*

O prazo decadencial para o lançamento da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado o lançamento.

*ASSINATURA DIGITAL. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.
DESCABIMENTO.*

A aposição de assinatura digital (eletrônica) em auto de infração não implica vício formal nem cerceamento ao direito de defesa.

*DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. CABIMENTO*

A pessoa jurídica que, obrigada à entrega da declaração de rendimentos, a apresenta fora do prazo legal sujeita-se à multa estabelecida na legislação de regência.

*DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. DENÚNCIA
ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.*



Sendo inaplicável o instituto da denúncia espontânea previsto no CTN quanto às obrigações acessórias, mantém-se a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Apesar de haver relatado que a contribuinte apresentou o documento de fls. 23 – recibo da entrega da DIRPJ, cuja data, dados e valores diferem flagrantemente daqueles consignados no Auto de Infração, quedou-se silente a respeito das referidas divergências.

Inconformada, a contribuinte apresenta o Recurso Voluntário de fls. 40 a 58, reprisando haver entregue a DIRPJ em 17/03/1999 e todos os argumentos da defesa inicial.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES.

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Preliminarmente, cumpre avaliar a questão da decadência do lançamento tributário efetuado, de ofício, para exigir a multa por atraso na entrega da DIRPJ relativa ao ano-calendário de 1997, DIRPJ/98.

Discordo das teses suscitadas pela recorrente e adoto integralmente aquela esposada pela turma julgadora *a quo*. Em se tratando da cominação de multa não há que se invocar o artigo 150, § 4º, do CTN que versa especificamente sobre a exigência de tributos auto lançados, ou sujeitos ao lançamento por homologação.

Aplicando-se as disposições do artigo 173, inciso I, do CTN, que diz respeito a créditos tributários em geral, têm-se que o lançamento poderia ter sido efetuado no primeiro dia do exercício seguinte à data fixada para a entrega da declaração em tela. Vale dizer, como já esclarecido no acórdão vergastado, que havendo sido a data fixada em 29/05/1998, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é 01/01/1999, fixando-se o *dies ad quem* em 01/01/2004.

Tendo sido o lançamento devidamente cientificado em 20/11/03 não há que se argüir decaído.

Afasto a preliminar suscitada.

Quanto à outra preliminar de nulidade da autuação em decorrência da assinatura digital aposta no Auto de Infração, também faço coro com a turma julgadora de primeira instância, cujos fundamentos de decisão não foram confrontados especificamente pela recorrente.

Ora, nada há na legislação de regência que vede a assinatura digital, e, em contraposição, vemos que o instrumento do lançamento tributário observou todos os requisitos exigidos no artigo 10, e seus incisos, do Decreto nº 70.235/72 – PAF, tais como qualificação do autuado, local e data da lavratura, descrição dos fatos, disposição legal infringida e penalidade aplicável, determinação da exigência e intimação para cumpri-la ou impugná-la e, precipuamente, assinatura do autuante e indicação do cargo ou função e o número de matrícula.



Afasto, pois, a nulidade suscitada, por não constatar nenhuma razão para declará-la, por ausência de qualquer vício formal.

No que respeita à alegação de que não cabe a exação fiscal devido à denúncia espontânea não assiste razão à recorrente, *data venia* posições contrárias.

As multas moratórias ou aquelas decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias, em geral, não são alcançadas pelo disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, que trata da denúncia espontânea e a exclusão de responsabilidade do sujeito passivo, ou agente, diante da prática de infrações tributárias.

A questão ora debatida centraliza-se na interpretação do alcance do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

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 depende de apuração

O referido artigo está inserido, no Código Tributário Nacional – CTN, na Seção intitulada ‘Responsabilidade por Infrações’, acompanhado de outros preceitos que claramente dispõem sobre as responsabilidades objetiva e pessoal do agente infrator.

Sistematicamente, vemos que, em seqüência lógica, o legislador guardou para o final da matéria tratada, infrações tributárias e responsabilização de seus agentes, a válvula de escape para que o contribuinte não fosse penalizado pela sua conduta.

Equivale, ao meu ver, à figura penal do arrependimento eficaz. Todavia, não trata o legislador da mora, do atraso, no pagamento dos tributos que deveriam ser recolhidos ou ainda do cumprimento de obrigações acessórias, devendo ser observados os prazos estipulados em normas tributárias.

A tese defendida em *contrario sensu* esbarra, ao meu ver, em não situar sistematicamente a multa moratória no ordenamento jurídico como um todo, quiçá no próprio Código Tributário Nacional.

A despeito da mora ser *penalizada* com essa multa, em se tratando de matéria tributária, em absolutamente nada se confunde com as multas denominadas *de ofício*, essas sim inerentes às infrações tributárias que geram a responsabilização e a penalização propriamente ditas do contribuinte.

A mora da conduta do contribuinte, na verdade, saliente-se é recomposta financeiramente para o fisco na área tributária de igual forma que o é na área cível, entre os particulares na área do direito privado, com aplicação de percentual distintamente inferior àquele quando o sujeito passivo da obrigação tributária sofre a ação fiscal.

Ora, incongruente é se admitir que os prazos legais não precisam ser observados pelos contribuintes porque o legislador tributário sempre, de antemão, garantiu-lhes aberração jurídica dessa natureza, ou seja, incluiu no Código Tributário um aplicativo que mataria, antes de nascer, qualquer norma que impusesse prazos a serem cumpridos.



Pois se a norma, seja de que ramo do direito for, impõe um prazo, este deve ser cumprido, sob pena de que sofra-se uma determinada sanção. Se adotarmos a tese do voto ora vencido, se não cumprido o prazo legal, o contribuinte poderia, a seu bel prazer, cumpri-la quando bem lhe aprouver; e se, antes de cumprir a norma quando bem entender, for fiscalizado, aí também não lhe será exigida a multa por não ter cumprido suas obrigações a tempo, já que, nesses casos, a multa cominada legalmente é a multa de ofício, regular ou qualificada, devida pela ação fiscal.

Portanto, a dedução lógica e jurídica que se obtém é que se o dispositivo 138 ora em questão foi redigido na intenção de exonerar os contribuintes das multas de natureza moratória, sejam nas obrigações principais ou acessórias, todas as normas tributárias que fixam prazos para o cumprimento de tais obrigações são inócuas, por lhes faltar sanção correlata para o seu cumprimento.

E, saliente-se, padecem de ilegalidade visto contrariar frontalmente a lei com reconhecido *status* de lei complementar.

Todavia, quaisquer das normas tributárias que fixam o elemento temporal para o cumprimento das obrigações não foram objeto de ação desconstitutiva de seu caráter legal, e tratando-se de Direito Público, cogente a todos os contribuintes.

Até serem banidas as normas que fixam os prazos para o cumprimento das obrigações tributárias, principais ou acessórias, repito, conservo o meu voto em preservá-las e atentar para a sua observância, não retirando os preceitos legais do ordenamento jurídico vigente que cominam as sanções devidas pelo adimplemento nos prazos estipulados legalmente.

O ordenamento jurídico é harmônico e o artigo 138 regula, implicitamente, as multas punitivas por excelência, no caso, aplicadas pela autoridade fiscal juntamente à exigência dos tributos não recolhidos espontaneamente (as denominadas multas de ofício). No caso de constatada infração tributária pela autoridade lançadora, se o contribuinte já houver recolhido o tributo devido acompanhado dos acréscimos moratórios, não poderá ser penalizado, por pior que tenha sido a infração praticada, nem mesmo para sentir a dura mão do Estado.

Exemplifico: se o contribuinte contumaz em utilizar-se de notas frias para forjar despesas dedutíveis, se arrepende e, antes do procedimento fiscal iniciar-se, recolhe os tributos devidos, acrescidos das sanções legais decorrentes do atraso dos pagamentos, ainda que constatado pelo fiscal o registro na contabilidade de tais notas inidôneas, não poderá penalizar o contribuinte pela prática dessa conduta hedionda, tributariamente se tratando, por causa do instituto da denúncia espontânea.

Só por amor à análise ao sistema jurídico como um todo, harmônico que é, no caso exemplificado acima, sequer poderá o contribuinte que largamente se utilizou de fraude escancarada ser denunciado penalmente, visto que o pagamento do tributo e acréscimos legais, extinguem a punibilidade.

A tese antagônica, *data venia* máxima, fundamenta-se em observação singela e isolada do sistema jurídico, não só tributário, mas amplo.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições e em relação às obrigações acessórias.

Cito para corroborar meu voto, os Acórdãos nºs CSRF/01-04.326, 01-03.394 e 01-03.718.

Quanto aos acórdãos judiciais/administrativos invocados, não podem balizar a presente decisão visto não possuírem eficácia normativa e serem os julgadores administrativos vinculados às normas vigentes.

Destarte, acompanho o decidido em primeira instância, também neste aspecto.

Deixo de manifestar-me sobre a contestação do juros à taxa Selic, pois não foi cobrado no presente Auto de Infração, e, ainda que o fosse, aplicar-se-ia a Súmula nº 04 do então Primeiro Conselho de Contribuintes, recepcionada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula 1ª CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

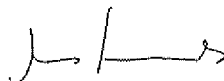
Por derradeiro, observo que o Auto de Infração de fls. 22, emitido eletronicamente, reporta-se a uma DIRPJ entregue em 16/02/2001, relativa ao ano-calendário de 1997, exercício financeiro de 1998, cuja forma de tributação eleita pela contribuinte foi o Lucro Presumido, ensejando a cobrança da multa objeto deste litígio no valor de R\$ 17.072,18, calculada no percentual de 20% incidente sobre o imposto devido.

Ocorre que a empresa junta à impugnação um recibo de entrega de DIRPJ relativa ao mesmo período, pelo Lucro Real, apuração trimestral, sem imposto de renda a pagar, datada em 17/03/99.

Sobre este documento nem o órgão preparador, que recepcionou a impugnação, nem o órgão de primeira instância se pronunciaram a respeito.

Todavia, como não houve qualquer pagamento realizado pela contribuinte, a opção concretizou-se pela entrega da segunda declaração pelo lucro presumido e o respectivo pagamento do tributo, sendo esta, com efeito, a declaração válida, não padecendo de qualquer vício o lançamento tributário relativo à multa.

Voto em rejeitar as preliminares de decadência e nulidade suscitadas, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.



ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora