



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.722336/2011-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-001.338 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** SINDICATO DOS REPRESENTANTES COMERCIAIS AUTÔNOMOS E EMPRESAS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL DO ESTADO DO PARANÁ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

**RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Em matéria de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional).

**ATRASO NA ENTREGA DA DMED. APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.**

O atraso na entrega da DMED pela pessoa jurídica obrigada enseja a aplicação da penalidade prevista na legislação tributária. A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário dado que o valor do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da DMED deve ser reduzido ao valor de R\$1.500,00.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

## **Relatório**

### **Notificação de Lançamento**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento, e-fl. 12, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$5.000,00 a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega em 01.04.2011 da Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (DMED) do ano-calendário de 2010, cujo prazo final era 31.03.2011:

A entrega da Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed) fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação de multa correspondente a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração de atraso. A referida multa tem por termo inicial o primeiro dia útil subsequente ao fixado para a entrega da declaração e, por termo final, o dia da efetiva apresentação da Dmed.

Fica o contribuinte acima identificado, com base no artigo 6º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 985, de 22 de dezembro de 2009, nos artigos 9º, caput, 11 e 23, caput, III e § 2º, III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações dadas pelos art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e art. 25 da lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 4º, inciso II, § 3º, art. 6º, inciso II, da Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006, com redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009, notificado a recolher, no prazo de trinta dias, contado da ciência desta notificação, a importância de R\$ 5.000,00, correspondente à multa por atraso na entrega da Dmed do ano-calendário de 2010.

Caso o contribuinte não concorde com o presente lançamento, poderá impugná-lo no prazo de trinta dias, contado da ciência desta notificação, em petição dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, protocolizada na Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição (arts. 14 a 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações dadas pelos art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997 e art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

Até o vencimento desta notificação, será concedida redução de 50% para pagamento à vista e 40% para os pedidos de parcelamento formalizados neste mesmo prazo (art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009).

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 4ª Turma/DRJ/SDR/BA nº 15-34.922, de 26.02.2014, e-fls. 46-51:

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DMED.

É devida a multa no caso de entrega da Declaração de Serviços Médicos e de Saúde DMED fora do prazo estabelecido.

#### CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal.

Impugnação Improcedente

#### **Recurso Voluntário**

Notificada em 13.07.2016, e-fl. 490, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 05.08.2016, e-fls. 491-522, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

#### 1. PRELIMINARMENTE

##### 1.1 DAS INTIMAÇÕES

Inicialmente, requer-se que as futuras intimações e/ou notificações no presente processo administrativo fiscal, recursos, demandas incidentais e cartas precatórias, tanto pela imprensa oficial quanto por correio, com exceção das intimações pessoais, sejam realizadas exclusivamente em nome da advogada FERNANDA ANDREAZZA, inscrita na OAB/PR sob n.º 22749, com escritório profissional situado na Avenida Cândido de Abreu, n.º 427, conjunto 706, CEP 80530-903, Curitiba, Paraná, sob pena de nulidade.

##### 1.2 DA NECESSÁRIA ANULAÇÃO DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO POR OFENSA AOS PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA RESERVA LEGAL

O recorrente teve contra si lançada multa por atraso na entrega da Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed) em 01/04/2011, como se infere do documento acostado às fls. 33 deste processo administrativo fiscal.

Ocorre que a obrigação de apresentar a Dmed e a imputação de multa em caso de atraso ou ausência de entrega desta Declaração foram instituídas por meio da Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, portanto, em flagrante ofensa a princípios constitucionais e a normas legais, como adiante será demonstrado.

Dispõe expressamente a Constituição Federal em seu art. 5º, inc. II, que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

Inexiste previsão legal no ordenamento jurídico que obrigue o contribuinte enquadrado nas situações previstas na Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, a prestar a declaração pela mesma exigida. Tampouco existe no ordenamento jurídico brasileiro previsão legal de imputação de pena ao contribuinte que deixar de apresentar a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed).

Nota-se, por conseguinte, que a referida Instrução Normativa fere também o art. 5º, inc. XXXIX, segundo o qual "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal".

A obrigação imposta por meio da referida Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil institui verdadeira obrigação acessória aos contribuintes, ainda que em inobservância ao princípio da legalidade e da reserva legal.

Prevê o Código Tributário Nacional que somente a lei poderá estabelecer "a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas" (art. 97, inc. V). [...]

Assim, considerando que o princípio da legalidade repele a imposição de deveres ou obrigações não previstos legalmente e que a instituição de sanção ou definição de infração depende de lei em sentido material e formal, deve ser imediatamente anulada a notificação de lançamento ora impugnada, por meio da qual impôs-se, com base no disposto no art. 6º, inc. I, da Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, multa ao notificado, sob pena de ofensa direta a Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional.

### 1.3 DA NECESSÁRIA ANULAÇÃO DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO POR OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROIBIÇÃO DE CONFISCO

Caso reste superada a preliminar aventada no item 1.1 supra, o que não se acredita, há que se destacar que a multa prevista no art. 6º, inc. I, da Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, ofende, ainda, o princípio da capacidade contributiva.

Isso porque a referida Instrução Normativa impõe indiscriminadamente a todos os supostamente "obrigados" a apresentar a DMED multa equivalente a R\$ 5.000,00 por mês-calendário ou fração em caso de ausência ou atraso na entrega da referida declaração, sem qualquer observância, portanto, à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária acessória. [...]

Ainda que fosse legal a multa prevista no art. 6º, inc. I, da Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, seria forçoso reconhecer sua inobservância ao princípio da capacidade contributiva e da proibição de confisco, razão pela qual deve ser imediatamente anulada a notificação de lançamento ora impugnada.

### 1.4 DA NECESSÁRIA ANULAÇÃO DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO POR OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

Há que se notar, ainda, que a penalidade aplicada ao notificado viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, na medida em que restringe direitos fundamentais do contribuinte, como, por exemplo, à liberdade e à propriedade.

Isto porque a referida Instrução Normativa, de forma confiscatória e não comedida, impõe a aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00 àqueles que deixarem de apresentar a declaração nela prevista, ainda que sem embasamento legal.

Também por esta razão, deve ser imediatamente anulada a notificação de lançamento ora impugnada por ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

## 2. MÉRITO - DA NECESSÁRIA REVISÃO DA MULTA APLICADA - PROPORCIONALIDADE AO ATRASO

Na remota hipótese de restarem superadas as preliminares acima aventadas, o que se cogita apenas por força da argumentação, deverá ser revista a multa aplicada ao ora notificado, pelas razões a seguir aduzidas.

Em que pese a patente inconstitucionalidade da penalidade imposta ao notificado, vê-se que o próprio dispositivo da Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, que a instituiu (art. 6º, inc.I) prevê que a multa a ser aplicada será de R\$ 5.000,00 POR FRAÇÃO PE ATRASO na entrega da DMED, o que também foi destacado na notificação de lançamento ora impugnada.

Ocorre que a penalidade imposta ao notificado não observou a proporcionalidade da fração de atraso prevista no art. 6º, inc. I daquela Instrução Normativa, já que, apesar da referida Declaração ter sido entregue poucas horas após o final do prazo previsto para tanto, a multa foi aplicada de forma cheia (R\$ 5.000,00).

Cumprir destacar que, por dificuldades encontradas no manuseio do aplicativo disponibilizado pela Receita Federal para envio da referida Declaração somadas a problemas de conexão com a internet, restou o recorrente impossibilitado de apresentar a DMED até às 23h59m59s do dia 31/03/2011, tendo conseguido enviá-la apenas 16m03s após o término do prazo, conforme comprovam os documentos em anexo.

Entretanto, como o sistema libera o envio de declarações apresentadas com atraso apenas a partir das 05h00 (cinco horas) do dia 01/04/2011, a Dmed acabou sendo enviada pelo notificado às 12h07m30s, como consta da notificação de lançamento ora atacada.

Assim, considerando que a DMED foi entregue no dia seguinte àquele previsto na Instrução Normativa n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, da Receita Federal do Brasil, eventual multa deverá observar a fração de atraso, nos termos de seu art. art. 6º, inc. I, segunda parte, o que, neste caso, corresponde a apenas 1 (um) dia.

Ainda que aquela Instrução Normativa não prevesse a aplicação da multa proporcionalmente ao atraso na entrega da Declaração, o Código Tributário Nacional determina, em seu art. 112, inc. V, que, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deverá ser interpretada da forma mais favorável ao infrator em caso de dúvida quanto a sua graduação, razão pela qual, reforça-se: sua cominação, no presente caso, deverá ser fracionada à razão de 1/30 do valor integral lançado.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

Por todo o exposto, requer conhecido e provido o presente recurso para que sejam acolhidas as preliminares aduzidas ao efeito de anular a notificação de lançamento lavrada contra o contribuinte.

Pelo princípio da eventualidade, caso não seja este o entendimento deste Nobres Julgadores, requer seja revista a multa aplicada ao notificado, cuja fixação deverá observar a fração de atraso na entrega da DMED, nos termos de seu art. 6º, inc. I, segunda parte, que, no presente caso, corresponde a apenas 1 (um) dia.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

### **Intimação do Representante Legal**

A Requerente solicita que seja intimada por meio do seu representante legal.

A previsão legal é de que o sujeito passivo seja intimado validamente no domicílio tributário por ele eleito (incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 127 do Código Tributário Nacional e art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Vale indicar o enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Logo, a pretensão aduzida pela Recorrente não está contemplada nas formalidades legais.

### **Nulidade**

A Recorrente alega que nos atos administrativos não foi apurada a verdade material.

A Notificação de Lançamento foi lavrada por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidade pelo Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup>:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 10-8-2007), e "o órgão judicante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, DJE de 23-5-2008). [AI 747.611 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-10-2009, 1ª T, DJE de 13-11-2009.] = AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1ª T, DJE de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1ª T, DJE de 24-9-2010 (grifos do original)

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **Multa Isolada por Atraso de Entrega de DMED**

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária. Além disso, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A constituição e o supremo do art. 93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (§ 1º do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Por seu turno, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, que pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal (art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional). Ademais, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136 do Código Tributário Nacional).

A Instrução Normativa RFB n.º 985, de 22 de dezembro de 2009, determina:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e no art. 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve:

Art. 1º Fica instituída a Declaração de Serviços Médicos (Dmed), que deverá conter informações de pagamentos recebidos por pessoas jurídicas prestadoras de serviços de saúde e operadoras de planos privados de assistência à saúde.

Art. 2º São obrigadas a apresentar a Dmed, as pessoas jurídicas ou equiparadas nos termos da legislação do imposto de renda, prestadoras de serviços de saúde, e as operadoras de planos privados de assistência à saúde. [...]

Art. 6º A não-apresentação da Dmed no prazo estabelecido, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, sujeitará a pessoa jurídica obrigada, às seguintes multas:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração, no caso de falta de entrega da Declaração ou de sua entrega após o prazo; e

II - 5% (cinco por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais, por transação, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em sua redação original, prescreve:

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; [...]

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

Em matéria de penalidade, a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional).

Este é o entendimento constante no Parecer Normativo RFB nº 03, de 10 de junho de 2013:

Conclusão 10.

Em conclusão:

a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, é deixar de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital;

b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, motivo pelo qual continua em vigência;

c) A comprovação da ocorrência do aspecto material da multa dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, deve ser feita de forma inequívoca. A simples não apresentação de arquivo, demonstrativo ou escrituração digital sem outras provas que comprovem que a escrituração não ocorreu se amolda ao aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001. O mero indício sem a comprovação da falta da escrituração digital enseja a aplicação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, em respeito ao art. 112, inciso II, do CTN;

- d) O prazo de 45 dias do inciso II do art. 57 da MP n.º 2158-35, de 2001, é o aspecto temporal da multa do caput desse artigo, aplicando-se apenas à intimação para apresentar declaração, demonstração ou escrituração digital ou prestar esclarecimento sobre elas;
- e) O prazo da conclusão “d” não se aplica à intimação para apresentação de recibo ou comprovação de entrega de declaração, demonstração ou escrituração digital;
- f) Os prazos de entrega para entrega de escrituração, demonstração e arquivo digital de forma ordinária não sofrem alteração pelo novo dispositivo legal;
- g) O prazo previsto no § 1º do art. 19 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958, na redação dada pela MP n.º 2.158-35, de 2001, foi derogado para a apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital ou para prestar esclarecimento sobre eles, para os quais deve ser aplicado o prazo de quarenta e cinco dias;
- h) As multas constantes do art. 10 da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 787, de 2007, do art. 7º da IN RFB n.º 1.052, de 2010, do art. 7º da IN RFB n.º 989, de 2009, do art. 4º da IN RFB n.º 1.115, de 2010, do art. 5º da IN RFB n.º 1.307, de 2012, do art. 5º da IN RFB n.º 1.114, de 2010, e do art. 6º da IN RFB n.º 985, de 2009, deixaram de ter base legal em decorrência da alteração da redação do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001. As IN devem ser alteradas para se adequarem ao novo art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001;**
- i) As multas de que trata o art. 7º da Lei n.º 10.426, de 2002, na redação dada pelas Leis n.ºs 11.051, de 2004, 11.727, de 2008, e 11.941, de 2009, do art. 30 da Lei n.º 10.637, de 2002, do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, do art. 7º da Lei n.º 9.393, de 19 de 1996, do art. 9º da Lei n.º 11.371, de 2006, e do § 2º do art. 5º da Lei n.º 11.033, de 2004, continuam vigentes. Assim, as multas do art. 7º da IN n.º 1.110, de 2012, do art. 6º da IN n.º 1.264, de 2012, do art. 7º da IN n.º 1.015, de 2010, do art. 1º da IN n.º 197, de 2002, do art. 7º da IN n.º 811, de 2010, do art. 3º da IN n.º 341, de 2003, art. 476 da IN n.º 971, de 2009, do art. 8º da IN n.º 1.279, de 2012, do art. 3º da IN n.º 726, de 2007, e do art. 7º da IN n.º 892, de 2008, continuam a ser aplicadas;
- j) A multa prevista na alínea “a” do inciso II do art. 964 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), com espeque no art. 88, inciso I, da Lei n.º 8.981, de 1995, continua vigente;
- k) Aplica-se o disposto no inciso II do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, ao não atendimento também por pessoas físicas para apresentação dos arquivos digitais ou para prestação de esclarecimentos em procedimento de fiscalização, sem prejuízo da aplicação da multa por atraso na entrega de declaração.
- l) As multas previstas nos arts. 38 e 38-A da LC n.º 123, de 2006, continuam vigentes.
- m) Às pessoas jurídicas inscritas no Simples Nacional aplicam-se as multas previstas nos incisos II e III do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, nos procedimentos de fiscalização feitos pela RFB.
- n) A multa nova mais benéfica retroage para alcançar atos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN.
- o) A multa de que trata o inciso I do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, é por atraso na entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração digital.
- p) Verifica-se a forma de apuração do lucro para quantificar a multa prevista no inciso I descrita na conclusão “o” pela última DIPJ entregue; se não tiver sido entregue DIPJ, verifica-se pela última DCTF entregue.

- q) Há incompatibilidade na aplicação do inciso I da multa às pessoas jurídicas que sejam desobrigadas de entrega de DIPJ e DCTF, bem como às imunes e isentas e que não apurem lucro, como órgãos públicos;
- r) Quanto às pessoas jurídicas omissas, como elas não optaram pelo regime presumido de apuração do lucro, aplica-se a elas a multa como sendo de lucro real.
- s) Basta a não apresentação dos arquivos digitais ou a não prestação dos esclarecimentos sobre eles no prazo concedido, que não poderá ser inferior a quarenta e cinco dias, para a configuração da multa do inciso II do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, sem prejuízo da aplicação da multa do inciso I.
- t) Há incompatibilidade da multa do inciso III às pessoas que não auferirem faturamento, como órgãos públicos. Às pessoas jurídicas imunes, isentas, inclusive sociedades sem fins lucrativos, se não houver forma de auferir o faturamento, aplica-se a multa mínima de R\$ 100,00 (cem reais).
- u) Os deveres instrumentais exigidos no procedimento de compensação, ressarcimento e restituição não são considerados como obrigação acessória. Não há consequência pela alteração da redação do art. 57 da MP n.º 2.158-35, de 2001, seja em relação ao valor das multas incidentes, seja em relação aos prazos para apresentação de arquivo, demonstração ou escrituração digital. (grifos acrescentados)

No presente caso, restou comprovado que o lançamento fundamenta-se na aplicação da multa de ofício isolada por atraso na entrega em 27.10.2011 da DMED do primeiro semestre do ano-calendário de 2009, cujo prazo final era 07.10.2009. Diferentemente do entendimento da Recorrente, não há previsão legal para que a exigência seja excluída ou alterada em decorrência de o atraso na entrega da a DMED ter sido de um dia.

Ocorre que, tendo em vista a interpretação constante no Parecer Normativo RFB n.º 03, de 10 de junho de 2013 sobre o art. 57 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com redação dada pela Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro de 2012, o valor do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da a DMED deve ser reduzido ao valor de R\$1.500,00 por mês-calendário ou fração do mês.

Verifica-se que todos os documentos constantes nos autos foram analisados. Ocorre que não foram produzidos no processo elementos de prova mediante assentos contábeis e fiscais que evidenciem quaisquer erro de fato no lançamento, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material.

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de

inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3.º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2.º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário dado que o valor do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega da DMED deve ser reduzido ao valor de R\$1.500,00.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva