



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

Processo nº 10980.725497/2012-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1803-002.200 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 08 de maio de 2014
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO (FCONT)
Recorrente PARNAPLAST INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2010

FCONT. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO.

A obrigatoriedade de apresentação do FCONT decorre da opção pelo RTT na DIPJ e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO (FCONT). PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

A não apresentação do FCONT nos prazos fixados na legislação ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, da multa de ofício isolada.

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.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

DOCTRINA.JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Redatora Designada Ad Hoc e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Artur José André Neto e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento à fl. 16 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$35.000,00 a título de multa de ofício isolada por sete meses de atraso na entrega em 29.06.2012 do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) do ano-calendário de 2010, cujo prazo final era 30.11.2011.

Consta na Descrição dos Fatos e no Enquadramento Legal:

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. [...]

Art.16 da Lei nº 9.779, de 1999, art. 57, inciso I, Art 2º da IN RFB nº 967/2009 e inciso I do artigo 54 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 02-11, suscitando:

ESCRITURAÇÃO FCONT - CONTROLE FISCAL CONTÁBIL DE TRANSIÇÃO

Por meio da Instrução Normativa RFB nº 949 de 2009, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont) para fins de registros auxiliares conforme previsão do inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (que trata de livros fiscais).

O FCont é obrigatório para as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao Regime Tributário de Transição - RTT .

O FCont nada mais é do que uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

O prazo de entrega dos dados contidos no FCont, regra geral, será até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

Contudo, a legislação específica do FCont não prevê qualquer penalidade pela falta ou atraso na sua entrega, razão pela qual a Secretaria da Receita Federal, antes de propor a penalidade pela ausência do cumprimento dessa nova obrigação acessória deverá intimar expressa o contribuinte, sob pena de ofensa ao Princípio da Legalidade.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ou seja, somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações.

No campo tributário, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal prevê o Princípio da Legalidade, por força do qual é vedado aos entes políticos instituir ou majorar tributos senão por meio de lei.

Conforme podemos observar, além do Princípio da Legalidade está decidido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, nosso ordenamento jurídico estabelece ainda a estrita legalidade tributária, o qual deve ser entendido sob dois prismas distintos, quais sejam, legalidade formal e material.

No que diz respeito à legalidade formal, cabe aduzir que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada pelo órgão competente.

Quanto à legalidade material, é indispensável que sejam estabelecidos in abstrato todos os aspectos relevantes para que in concreto se possa determinar quem vai pagar, quanto se vai pagar, a quem se vai pagar e eventuais penalidades pelo descumprimento da obrigação tributária. [...]

Diante do exposto, considerando que o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont) foi instituído pela Instrução Normativa RFB nº 949/2009 e que referida norma legal não estabeleceu qualquer espécie de penalidade pelo atraso no cumprimento dessa obrigação acessória, carece de fundamentação legal a intenção da Secretaria da Receita Federal em cobrar a multa estipulada na "NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO" ora impugnada, razão pela qual a mesma deve ser anulada.

MULTA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, ao instituir normas gerais a serem observadas pelo legislador ordinário na elaboração de leis de tributação, estabelece a exclusão da responsabilidade pela prática de infração, na seguinte situação: [...]

Assim, o contribuinte que se antecipa à ação do Fisco e denuncia espontaneamente a infração, não pode ser responsabilizado pela prática do ato contrário à legislação, devendo ainda, ser excluída toda e qualquer penalidade a ser imposta a quem desta forma agir.

A infração ou ilícito tributário retrata, conforme referido acima, o comportamento humano contrário às prescrições das normas tributárias e, de acordo com o ensinamento do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, resulta basicamente de:

- a) não pagar o tributo previsto em lei ou de fazê-lo a destempo ou a menos;
- b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo esta mesma lei .

O inadimplemento, total ou parcial, da prestação tributária ou o seu adimplemento a destempo ou, ainda, o descumprimento de deveres instrumentais, acarretam, pois, a imposição de sanções de natureza fiscal, que possuem duplo efeito:

- a) o intimidativo (psicológico) que visa evitar a violação do direito e;
- b) o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma tributária.

As sanções fiscais - multa por falta ou insuficiência no pagamento de tributo ou por pagamento a destempo - têm, portanto, natureza punitiva, sancionatória. O Supremo Tribunal Federal, em sua composição Plenária, decidiu que "não se distingue mais entre multa indenizatória ou punitiva, porquanto a indenização da mora se faz através dos juros e da correção monetária"¹.

Demonstrado que as multas fiscais têm sempre caráter punitivo, decorram elas da prática de infração material (não pagamento de tributo devido ou efetuado intempestivamente) ou de infração formal (descumprimento de obrigação acessória), é de se afirmar que, qualquer que seja sua espécie, estará abrangida pelo disposto no art. 138 do CTN. [...]

Com efeito, o legislador, ao redigir o artigo em tela, dispôs que "a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração", isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal. Fosse a intenção excluir uma ou outra, teria especificado qual a infração que a denúncia espontânea elidiria. Ora, em hermenêutica, é cediço que onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo.

Ademais, é o próprio art. 138 que estabelece os limites do benefício que alcança os dois tipos de infração, quando reza que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido. [...]

Claro está, pois, que, de acordo com o disposto pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, descabe a imposição de multa ao contribuinte que, antes de qualquer procedimento do Fisco, denuncia espontaneamente a prática de infração (descumprimento de uma obrigação acessória) e, ato contínuo, promove a devida regularização.

DO EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA COMINADA NO CASO PRESENTE

No Auto de Infração a zelosa fiscalização cominou abusivamente uma multa de "R\$5.000,00 X Número de meses ou fração em atraso", resultado no valor total de R\$35.000,00. Tal pretensão não pode prosperar, eis que o direito invocado vem sendo amplamente discutida perante o Poder Judiciário, conforme se demonstrou retro, o que conduz à caracterização do caráter confiscatório da multa aplicada no caso em tela.

Neste sentido, a sanção tributária, assim como qualquer sanção jurídica, tem por escopo não estimular o possível devedor do não cumprimento da obrigação a que estivei sujeito, estimulando-se assim o adimplemento correto, pontual e necessário dos tributos, pactuados este entre a sociedade e o Estado, que os administra.

Tem pois, a sanção tributária, essa finalidade, mas só essa. A multa fiscal não pode ser utilizada com intuito arrecadatário, valendo-se como tributo disfarçado.

Ora, não se pode conceber a imposição de multas quando a conduta ratificada está estribada na própria legislação, na doutrina e em remançosa jurisprudência e, especialmente em razão da posição transparente e leal adotada pela impugnante.

Não havendo conduta ilícita não há razão para imposição desse tipo de multa.
[...]

Isto posto, demonstrada a inequívoca lisura do procedimento adotado pela ora impugnante, bem como comprovado esta o recolhimento do tributo devido, requer-se a plena desconstituição da multa atribuída, eis que não se vislumbra caracterizada qualquer infração cometida. [...]

A multa cominado no presente caso, ainda que prevista em legislação específica, tal como no presente caso, onde o tributo foi devidamente recolhido dentro dos próprios meses de competência, assume o caráter nitidamente confiscatório, eis que atinge de modo claro o próprio patrimônio do contribuinte, gerando uma desproporcionalidade entre o objetivo de reprimir e o de apenar, desrespeitando, desta forma, o Princípio do Não-Confisco, previsto na Constituição Federal, motivo pelo qual impende seja integralmente desconstituída, como medida de Justiça Fiscal.

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 referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui:

DIANTE DO EXPOSTO, requer a Impugnante a total desconstituição da exigência impugnada, reconhecendo-se a inexigibilidade da exigência hostilizada, em atendimento às razões anteriormente expostas.

Está registrado como ementa do Acórdão da 2ª TURMA/DRJ/BHE/MG nº 02-42.949, de 27.02.2013, fls. 23-25:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

FCONT. 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.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória não definitivamente julgado, aplica-se a nova lei quando cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua lavratura.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Notificada em 08.03.2013, fl. 45, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 20.03.2013, fls. 33-41, esclarecendo:

Escrituração Fcont - Controle Fiscal Contábil De Transição

Por meio da Instrução Normativa RFB nº 949 de 2009, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont) para fins de registros auxiliares conforme previsão do inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (que trata de livros fiscais).

O FCont é obrigatório para as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao Regime Tributário de Transição - RTT.

O FCont nada mais é do que uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

O prazo de entrega dos dados contidos no FCont, regra geral, será até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração.

Contudo, a legislação específica do FCont não prevê qualquer penalidade pela falta ou atraso na sua entrega, razão pela qual a Secretaria da Receita Federal, antes de propor a penalidade pela ausência do cumprimento dessa nova obrigação acessória deverá intimar expressa o contribuinte, sob pena de ofensa ao Princípio da Legalidade.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ou seja, somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações.

No campo tributário, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal prevê o Princípio da Legalidade, por força do qual é vedado aos entes políticos instituir ou majorar tributos senão por meio de lei.

Conforme podemos observar, além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, nosso ordenamento jurídico estabelece ainda a estrita legalidade tributária, o qual deve ser entendido sob dois prismas distintos, quais sejam, legalidade formal e material.

No que diz respeito à legalidade formal, cabe aduzir que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada pelo órgão competente.

Quanto à legalidade material, é indispensável que sejam estabelecidos in abstrato todos os aspectos relevantes para que in concreto se possa determinar quem vai pagar, quanto se vai pagar, a quem se vai pagar e eventuais penalidades pelo descumprimento da obrigação tributária. [...]

Diante do exposto, considerando que o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont) foi instituído pela Instrução Normativa RFB nº 949/2009 e que referida norma legal não estabeleceu qualquer espécie de penalidade pelo atraso no cumprimento dessa obrigação acessória, carece de fundamentação legal a intenção da Secretaria da Receita Federal em cobrar a multa estipulada na "NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO" ora impugnada, razão pela qual a mesma deve ser anulada.

MULTA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, ao instituir normas gerais a serem observadas pelo legislador ordinário na elaboração de leis de tributação, estabelece a exclusão da responsabilidade pela prática de infração, na seguinte situação: [...]

Assim, o contribuinte que se antecipa à ação do Fisco e denuncia espontaneamente a infração, não pode ser responsabilizado pela prática do ato contrário à legislação, devendo ainda, ser excluída toda e qualquer penalidade a ser imposta a quem desta forma agir.

A infração ou ilícito tributário retrata, conforme referido acima, o comportamento humano contrário às prescrições das normas tributárias e, de acordo com o ensinamento do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, resulta basicamente de:

- a) não pagar o tributo previsto em lei ou de fazê-lo a destempo ou a menos;
- b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo esta mesma lei"

O inadimplemento, total ou parcial, da prestação tributária ou o seu adimplemento a destempo ou, ainda, o descumprimento de deveres instrumentais, acarretam, pois, a imposição de sanções de natureza fiscal, que possuem duplo efeito:

- a) o intimidativo (psicológico) que visa evitar a violação do direito e;
- b) o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma tributária.

As sanções fiscais - multa por falta ou insuficiência no pagamento de tributo ou por pagamento a destempo - têm, portanto, natureza punitiva, sancionatória. O Supremo Tribunal Federal, em sua composição Plenária, decidiu que "não se distingue mais entre multa indenizatória ou punitiva, porquanto a indenização da mora se faz através dos juros e da correção monetária"³.

Demonstrado que as multas fiscais têm sempre caráter punitivo, decorram elas da prática de infração material (não pagamento de tributo devido ou efetuado intempestivamente) ou de infração formal (descumprimento de obrigação acessória), é de se afirmar que, qualquer que seja sua espécie, estará abrangida pelo disposto no art. 138 do CTN.

Com efeito, o legislador, ao redigir o artigo em tela, dispôs que "a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração", isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal. Fosse a intenção excluir uma ou outra, teria especificado qual a infração que a denúncia espontânea elidiria. Ora, em hermenêutica, é cediço que onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo.

Ademais, é o próprio art. 138 que estabelece os limites do benefício que alcança os dois tipos de infração, quando reza que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido. [...]

Claro está, pois, que, de acordo com o disposto pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, descabe a imposição de multa ao contribuinte que, antes de

qualquer procedimento do Fisco, denuncia espontaneamente a prática de infração (descumprimento de uma obrigação acessória) e, ato contínuo, promove a devida regularização.

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 referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui:

DIANTE DO EXPOSTO, requer a Recorrente a total desconstituição da exigência impugnada, reconhecendo-se a inexigibilidade da exigência hostilizada, em atendimento às razões anteriormente expostas.

De ordem, por designação como redatora *ad hoc*, cabe formalizar a presente decisão, dado que o relator original não mais compõe o colegiado, nos termos art. 17 e do art. 18, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Está registrada na Ata da Reunião de Julgamento formalizada no processo nº 15169.000109/2011-62:

Aos oito dias do mês de maio do ano de dois mil e quatorze, às nove horas, Pauta de julgamento dos recursos das sessões ordinárias a serem realizadas nas datas a seguir mencionadas, no Setor Comercial Sul, Quadra 01, Edifício Alvorada, Andar, Sala , em Brasília - Distrito Federal , reuniram-se os membros da 3ªTE/4ªCÂMARA/1ªSEJUL/CARF/MF/DF, estando presentes CARMEN FERREIRA SARAIVA (Presidente), MEIGAN SACK RODRIGUES, SERGIO RODRIGUES MENDES, WALTER ADOLFO MARESCH, SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA, VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN, ARTHUR JOSE ANDRE NETO e eu, MARISTELA DE SOUSA RODRIGUES, Chefe da Secretaria, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. [...]

Relator(a): VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN

Processo: 10980.725497/2012-81

*Recorrente: PARNAPLAST INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA
e Recorrida: FAZENDA NACIONAL*

Acórdão 1803-002.200

Decisão: Por unanimidade de votos negaram provimento ao recurso voluntário.

Votação: Por Unanimidade Questionamento: RECURSO VOLUNTARIO Resultado: Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Redatora Designada *Ad Hoc*

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.

A Recorrente diz que o lançamento não poderia ter ido realizado sem prévia intimação.

Na atribuição do exercício da competência da RFB, em caráter privativo, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Cabe ressaltar que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação à pessoa jurídica, nos casos em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Também pode ser efetivado por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário da pessoa jurídica e fora do estabelecimento, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador².

A Notificação de Lançamento foi lavrada com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante da multa de ofício isolada devida e identificação do sujeito passivo e validamente cientificada a Recorrente, o que lhe conferem existência, validade e eficácia. O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, em conformidade com o enunciado da Súmula CARF nº 46, que é de observância obrigatória, nos termos do Regimento Interno do CARF. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente menciona que a exigência não poderia ter sido formalizada.

Na atribuição do exercício da competência da RFB, em caráter privativo, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Cabe ressaltar que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação à pessoa jurídica, nos casos em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Também pode ser efetivado por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário da pessoa jurídica e fora do estabelecimento, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador³.

² Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 8, 27 e 46.

³ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 8, 27 e 46.

A Notificação de Lançamento foi lavrada com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, aplicação da penalidade cabível e validamente cientificada a Recorrente, o que lhe conferem existência, validade e eficácia. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente suscita que está amparada pela denúncia espontânea.

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 a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal⁴.

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP⁵, cujo trânsito em julgado ocorreu em 01.09.2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF⁶.

Restou demonstrado que o presente caso trata-se de descumprimento de obrigação acessória que não está amparada pelo instituto da denúncia espontânea. Assim, denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração, em conformidade com o enunciado da Súmula CARF nº 49, que é de observância obrigatória, nos termos do Regimento Interno do CARF. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente discorda do lançamento de ofício.

A obrigação tributária 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 e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)⁷.

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. 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. A obrigação

⁴ Fundamentação legal: art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 9 de junho de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=10649420&sReg=200901341424&sData=20100624&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago. 2011.

⁶ Fundamentação legal: art. 138 do Código Tributário Nacional, art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

⁷ Fundamentação legal: art. 113 do Código Tributário Nacional, art. 5º da Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária⁸.

As obrigações acessórias decorrem diretamente da lei, no interesse da administração tributária. É autônoma e sua observância independe da existência de obrigação principal correlata. 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. ⁹

Sobre a matéria, a Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007, estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras e ao critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, alterando a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e a Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976.

A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela referida Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007. O RTT terá eficácia até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária. Será optativo nos anos-calendário de 2008 e 2009 e obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do IRPJ apurado com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Para fins da escrituração contábil os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em (a) livros ou registros contábeis auxiliares; ou (b) livros fiscais (art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

O Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) decorre, basicamente, do Regime Transitório de Tributação (RTT) e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real, as quais dependem de escrituração contábil e, por conseguinte, estão obrigadas à entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD). A Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, instituiu o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT. Esse controle é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

A Instrução Normativa RFB, nº 949, de 16 de junho de 2009, que regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, em sua redação original, determinava que:

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas,

⁸ Fundamentação legal: art. 113 do Código Tributário Nacional.

⁹ Fundamentação legal: art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional.

custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. [...]

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

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.

Art. 9º O FCONT deverá ser apresentado em meio digital até às 24 (vinte e quatro) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado no dia 15 de outubro de 2009, no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço

Parágrafo único. Para a apresentação do FCONT é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital válido.

À utilização dessa sistemática é necessário a realização dos ajustes legais, não podendo ser substituída por qualquer outro controle ou memória de cálculo. Para fins de escrituração, a pessoa jurídica pode utilizar o 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 dos assentos contábeis.

A Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, que aprova o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), prevê:

Art. 1º Fica aprovado o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont), de que tratam os arts. 7º a 9º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009.

§ 1º Os dados a serem apresentados por intermédio do Programa consistem em lançamentos referentes aos mesmos fatos, mas considerando critérios diferenciados, são eles:

I - lançamentos realizados na escrituração contábil para fins societários, que devem ser expurgados; e

II - lançamentos considerando os métodos e critérios contábeis aplicáveis para fins tributários, que devem ser inseridos.

§ 2º Partindo-se da escrituração contábil para fins societários, expurgados e inseridos lançamentos conforme os incisos I e II do § 1º pode ser gerado o FCont definido no art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009.

§ 3º No caso da pessoa jurídica que tenha adotado a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, a escrituração contábil para fins societários, referida no § 2º, será a própria ECD.

§ 4º No caso da pessoa jurídica que não tenha adotado a ECD e esteja sujeita à apresentação do FCont, a apresentação da escrituração contábil para fins societários fica condicionada à intimação por parte da autoridade fiscal.

Art. 2º O FCont será transmitido anualmente ao Sistema Público 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. [...]

Art. 5º A apresentação dos dados a que se refere o art. 1º também será exigida da Pessoa Jurídica que se encontre na situação prevista no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1139, de 28 de março de 2011)

Verifica-se que nos anos-calendário de 2008 e de 2009, a pessoa jurídica que não adotasse os critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007, que alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estava dispensada de fazer o FCONT, porque ainda que adotasse o regime de tributação com base no lucro real não era optante pelo RTT, já que o FCONT destina-se obrigatória e exclusivamente àquela sujeita cumulativamente

ao lucro real e ao RTT. A obrigatoriedade de apresentação do FCONT decorre da opção pelo RTT na DIPJ e alcança as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real.

Inferese que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2010, apresentada pela Recorrente espontaneamente consigna expressamente o regime de tributação com base no lucro real e a opção pelo RTT como o exercício de sua faculdade de escolha. O FCont assim tornou-se de entrega obrigatória, porque a Recorrente cumulativamente apresentou a DIPJ pelo regime do lucro real e fez opção pelo RTT.

O prazo de entrega do FCont para o ano-calendário de 2010 foi alterado para 30.11.2011, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.164, de 13 de junho de 2011. A não apresentação do FCONT nos prazos fixados na legislação ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Sobre a matéria, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, até 27.12.2012, com alterações introduzidas pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012 e pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, assim determina:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) R\$500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) R\$1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

c) R\$100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três 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; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta. (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento). (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea b do inciso I do caput. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea a do inciso I, no inciso II e na alínea b do inciso III. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)

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). 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).

Esse é o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 3, de 10 de junho de 2013, que explicita:

6.1. Em relação à Escrituração Contábil Digital (ECD), à Escrituração Fiscal Digital (EFD), ao Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (e-Lalur), à declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob), à Declaração de Benefícios Fiscais (DBF)

e à Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais (Derc), as multas constantes, respectivamente, do art. 10 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 787, de 2007, do art. 7º da IN RFB nº 1.052, de 2010, do art. 7º da IN RFB nº 989, de 2009, do art. 4º da IN RFB nº 1.115, de 2010, do art. 5º da IN RFB nº 1.307, de 2012, do art. 5º da IN RFB nº 1.114, de 2010, e do art. 6º da IN RFB nº 985, de 2009, deixaram de ter base legal, motivo pelo qual não podem mais ser cobradas. A sanção pelo descumprimento dessas condutas, entretanto, se amolda ao contido na nova redação do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001.[...]

6.1.3. Os dispositivos das IN devem ser alterados para conterem a sua nova base legal.

6.1.4. Nas multas anteriormente lançadas que, no caso concreto, sejam mais gravosas que a nova multa, a lei nova mais benéfica deve retroagir, tratando-se de ato não definitivamente julgado, conforme art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN. (grifos acrescentados)¹⁰

No presente caso para o ano-calendário de 2010 a Recorrente optou pelo Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis. Por essa razão ficou vinculada às normas de regência da matéria e tem cabimento a exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por atraso na entrega em 29.06.2012 do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) do ano-calendário de 2010, cujo prazo final era 30.11.2011, independentemente da intenção do agente.

Aplicando o princípio da retroatividade benigna, o valor da multa de ofício isolada deve ser reduzido para R\$10.500,00 pelos sete meses-calendário de atraso no cumprimento da referida obrigação acessória, tendo em vista o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012. Ainda será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício e no presente caso o valor da multa de ofício isolada seria de R\$5.250,00.

Consta no Acórdão da 2ª TURMA/DRJ/BHE/MG nº 02-42.949, de 27.02.2013, fls. 23-25:

Por ter apurado lucro real em 2010, a penalidade aplicável ao contribuinte será de R\$1.500,00 por mês-calendário ou fração reduzida pela metade pela apresentação da declaração antes de qualquer procedimento de ofício, no caso R\$750,00 X 7, total R\$5.250,00.

Como a legislação que rege a matéria já foi corretamente aplicada na decisão de primeira instância de julgamento não cabem quaisquer reparos a serem efetivados em sede recursal. A alegação assinalada pela defendente, desta forma, não tem fundamento.

¹⁰

Disponível

em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2013/parecer032013.htm>>. Acesso em 03

set.2013. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 25/06/2

015 por CARMEN FERREIRA SARAIVA

Impresso em 13/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹¹. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, 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 inconstitucionalidade¹².

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está em conformidade com o princípio da legalidade, a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

¹¹ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹² Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.