



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

Processo nº 13603.002491/2009-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.447 – 3ª Turma Especial
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria MULTA - ATRASO NA ENTREGA DE DCTF
Recorrente ALIANÇA DE ATACADOS E SUPERMERCADOS S/A (DENOMINAÇÃO ATUAL: DECMINAS DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA S/A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO.

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração (Súmula CARF nº 49).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Cármén Ferreira Saraiva – Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Cármén Ferreira Saraiva, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Fernando Ferreira Castellani, Antônio Marcos Serravalle Santos e Arthur José André Neto.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 53 e 54):

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento de fl. 49, para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 2.889,60, referente à multa pelo atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, relativa ao mês de maio de 2007.

Como enquadramentos legais foram citados: Art. 115 e 160 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (CTN); art. 1º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 7º, inciso II e parágrafo 3º inciso II da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, e alterações posteriores.

Inconformada com a exigência, da qual teve ciência em 09/03/2009, conforme AR de fl. 50, a autuada apresentou, em 27/03/2009, a impugnação de fls. 01 a 10. Nela, pede-se que o auto de infração seja anulado, porque a exação é ilegal e abusiva, e, subsidiariamente, que a multa seja reduzida à monta de R\$ 500,00, de acordo com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e à legislação de regência. Os argumentos que fundamentam o pedido são os a seguir resumidos:

- A contribuinte está livre da responsabilidade pela infração imputada, em razão de denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN, segundo fundamentação esposada;

- o O benefício do art. 138 do CTN não pode ser negado, porque o pagamento dos débitos tributários acompanhado da denúncia espontânea afasta a aplicação de penalidades, inclusive multas;

- o Como abono de sua tese, são citadas ementas de decisão do STJ;

- o A imposição de multas ao contribuinte que se denuncia implica violação ao princípio constitucional da isonomia, pois o coloca na mesma posição daquele que foi autuado e paga em decorrência da ação da administração;

- o O atraso foi causado pelo extravio de inúmeros documentos da contabilidade;

- o Deve ser levada em conta, prioritariamente, a idoneidade da impugnante, que procedeu à imediata entrega das DCTF ao fisco, tão logo teve ciência das irregularidades;

- A multa é abusiva:

- o A penalidade configura afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

- o A penalidade deve ser cancelada com base no art. 112 do CTN, que determina a aplicação de interpretação mais favorável;

o A multa é confiscatória e atropela o direito de propriedade da impugnante, insculpido no inciso XXII do art. 5º e inciso II do art. 170 da Constituição;

o Suportar multa tão excessiva, principalmente em face do atual quadro recessivo que assola o País, é completamente inaceitável;

o Eventualmente, caso a multa seja considerada devida, deve ser reduzida para o valor mínimo de R\$ 500,00, conforme fixada em outros Autos de Infração;

· A sanção, no caso, constitui *bis in idem*, porque aplicada sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, em cada mês calendário;

o A proibição do *bis in idem* parte da premissa basilar de que não se pode punir mais de uma vez pela mesma infração;

o Só se pode cobrar multa pela falta de entrega da DCTF, o que não ocorre no caso, tendo em vista que foram capituladas multas sobre tudo o que é declarado;

o A infração cometida não causou nenhum prejuízo ao fisco, já que todos os tributos foram devidamente recolhidos;

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 52):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007

Multa por Atraso na Entrega da DCTF

A falta de entrega da DCTF ou sua entrega após o prazo fixado sujeita o contribuinte à multa de ofício prevista na legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Cientificada da referida decisão em 14/12/2009 (fls. 61), a tempo, em 12/01/2010, por via postal, apresenta a interessada Recurso de fls. 62 a 72, instruído com o documento de fls. 73, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

4. A Recorrente se limita, em seu Recurso, a transcrever, integralmente, a impugnação anteriormente apresentada, apenas substituindo “impugnante” por “recorrente” e alterando a data da peça apresentada.

5. Assim sendo, adoto e transcrevo, integralmente, o Voto do acórdão recorrido, de nenhum modo contraditado (onde se lê “impugnante”, leia-se “recorrente”):

Quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração, ela é descabida. A matéria é regida exclusivamente pelos artigos 59 e 60 do Dec. nº 70.235, de 1972, abaixo transcritos:

"Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

.....

Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Como o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e não é despacho nem decisão, as razões apresentadas não se enquadram nas hipóteses do art. 59 acima. Portanto, o ato não é nulo.

Outras irregularidades, incorreções e omissões não importam nulidade, mas saneamento, quando muito. Entretanto, nada há que demande o saneamento previsto no art. 60 retro. No ato contestado não há o que prejudique o próprio processo, ou o estabelecimento da relação jurídica processual, nele constando todas as formalidades exigidas na legislação para que seja considerado válido ou juridicamente perfeito. Em verdade, não se verificam, nos Autos de Infração, irregularidades, incorreções nem omissões que prejudiquem o reclamante, ou influam na solução do litígio.

Quanto ao mérito, o lançamento se mantém, porque a multa foi aplicada como determina a legislação tributária.

A obrigatoriedade de apresentar a DCTF e a consequente penalidade na hipótese de não ser entregue ou entregue fora do prazo está categoricamente estabelecida na legislação tributária. A multa imposta foi instituída pelo art. 7º da MP nº 16, de 27 de dezembro de 2001, convertido no art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, que assim dispõe:

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

I - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de 10(dez) dias, contados da ciência da intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

Para a entrega da DCTF, a legislação fixa prazo determinado. O § 2º do Art. 2º da Instrução Normativa nº 126, de 1998, com a redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 083, de 12 de julho de 1999, determinou que a DCTF devia ser entregue até o último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre de ocorrência dos fatos geradores. Idêntica disposição se manteve no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 255, de 11 de dezembro de 2002. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2005, o prazo passou a ser o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

A entrega da declaração após o prazo previsto configura infração da legislação tributária. A caracterização da infração independe da ocorrência de sonegação ou falta de pagamento de tributo. Pelo que dispõe o art. 113 do CTN, a finalidade das regras tributárias não se restringe ao estabelecimento de obrigações principais, mas também de obrigações acessórias, entre as quais está a entrega da DCTF. De acordo com o § 2º do art. 113 do CTN, 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. Diz o § 3º do mesmo artigo, que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Assim, o descumprimento da obrigação acessória está longe de ser um evento irrelevante, mas, sim, sujeita o infrator à punição igualmente prevista em lei.

Daí decorre o lançamento em questão. Realmente, a motivação da autuação é a entrega de DCTF fora do prazo. Tal motivação foi devidamente descrita no auto de infração, inclusive com indicação da data de encerramento do prazo e da data da entrega. A impugnante não nega que a entrega se fez fora do prazo. Portanto, confirma-se a ocorrência do fato que motivou o lançamento, e a sua caracterização como infração.

A cada infração corresponde uma sanção. Para o pagamento do tributo em atraso há multas específicas. Há uma, de mora, exclusiva para o caso pagamento espontâneo fora do prazo; há outra, de ofício, para o caso de pagamento em decorrência da ação da administração. Essas infrações não se confundem com o descumprimento da obrigação acessória em análise. O cumprimento de uma obrigação não afasta a punição pelo descumprimento de outra. Portanto, a procedência do feito não depende da inadimplência do tributo.

Como dito, o contribuinte que está obrigado a entregar DCTF, quando a apresenta em atraso, sujeita-se à punição instituída em lei. A multa atualmente imposta foi instituída pelo art. 7º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, acima transcrito.

Na aplicação dessa legislação, não há interpretação que leve ao cancelamento da penalidade. O art. 112 do CTN, invocado pela impugnante, não se aplica. Não se afigura, no caso, nenhuma dúvida sobre o cabimento da imposição ou sobre a

determinação do valor da multa, em razão de um dos fatores elencados no dispositivo invocado, a saber: a) capitulação legal do fato; b) natureza ou circunstâncias materiais do fato, natureza e extensão dos seus efeitos; c) autoria da infração, imputabilidade ou punibilidade; d) natureza da penalidade ou sua graduação.

A legislação não dá margem a incertezas ou dúvidas: se a DCTF foi apresentada depois do prazo regulamentar, independente de qualquer circunstância, o contribuinte está sujeito à multa de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, respeitado o limite mínimo de R\$ 500,00.

Reitera-se que não socorre à impugnante alegar que os débitos informados na DCTF já foram pagos. Observa-se que, no texto o inciso II do art. 7º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, consta, expressamente, que a base de cálculo é o montante declarado, *“ainda que integralmente pago”*.

Nada impede que a lei dê à base de cálculo da multa valor igual aos tributos e contribuições informados na DCTF. O vínculo entre a infração e a sanção aplicada decorre de imposição legal, e não da natureza da base de cálculo. Portanto, não tem sentido dizer que a multa não pune o atraso na entrega da declaração, porque sua base de cálculo compreende tudo que foi declarado na DCTF.

Visto que a multa foi aplicada conforme a legislação determina, ela não pode ser afastada. De acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades. Não há lei que contemple as hipóteses alegadas como razão para a dispensa da multa em lide.

Em que pese a impugnação, não se admite conceder à autuada o benefício previsto no artigo 138 do CTN. Está mais do que consolidado em todas as esferas jurídicas o entendimento de que as obrigações tributárias autônomas não comportam denúncia espontânea. Para esse efeito, classificam-se como obrigações tributárias autônomas ou acessórias aqueles deveres de caráter formal que não guardam vínculo necessário com o fato gerador do tributo ou contribuição.

Se o mero cumprimento extemporâneo da obrigação, sem o pagamento de nenhuma penalidade, bastasse, o caráter impositivo dessas exigências fiscais ficaria seriamente ameaçado. Isso implicaria também tratamento desleal para com aqueles que cumprem rigorosamente em dia os seus deveres.

Frise-se, ainda, que princípios, como o da proporcionalidade, razoabilidade, isonomia e etc., norteiam o legislador e não o aplicador da lei. Realmente, as variações de intensidade da punição em razão do tempo de atraso e de outros critérios são fixadas de forma objetiva na própria legislação, não havendo oportunidade para discricionariedade da autoridade fiscal. Portanto, o lançamento efetuado conforme manda a legislação e com base em fatos e dados cuja veracidade a impugnante não logra abalar, já atende, no âmbito de atuação do agente do fisco, os invocados princípios.

A propósito da proporcionalidade, verifica-se que a intensidade da multa varia na razão direta do número de meses de atraso. Isso não representa uma pena para cada mês, não se pune mais de uma vez pela mesma infração. A pena é uma só. Sua graduação é que é proporcional ao atraso incorrido.

É importante esclarecer que, para a solução da lide, não é necessário perquirir a intenção do contribuinte ou possíveis danos ao fisco. De acordo com o art. 136 do

CTN, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ainda a respeito dos princípios invocados, falar em confisco, relativamente à imposição de multas, constitui impropriedade jurídica. O inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal vinculam a esse princípio os *tributos*. Portanto, ele não se aplica a multas, porque multa não é tributo, já que constitui sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN).

Mesmo relevando-se a interpretação literal dos citados dispositivos constitucionais, e perscrutando sua interpretação teleológica e lógico-sistêmica, não há falar em confisco relativamente à imposição de multas. Veja-se o que ministra o Professor Hugo de Brito Machado, no livro *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, Editora Dialética, 4ª edição, página 107.

“Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art.150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.”

Como se vê, a multa se destina a afligir o infrator, para coibir a ilicitude. Como se trata de medida punitiva, a inviolabilidade do direito de propriedade não tem a extensão pretendida pela impugnante. Como forma de punição, há casos, distintos do aqui em análise, em que a Constituição Federal permite a pena de prisão. Da mesma forma que o direito de ir e vir não invalida a sanção que o priva, o de propriedade, com muito mais razão, não impossibilita as sanções pecuniárias.

De toda sorte, afastar a multa em lide com base na denúncia espontânea ou em princípios de direito seria negar validade à disposição expressa de lei. Ocorre que a autoridade fiscal não se pode furtar ao cumprimento da legislação vigente, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do CTN). De acordo como o art. 7º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 58, de 17 de março de 2006, “o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF), expresso em atos tributários e aduaneiros”. Portanto, a esta instância administrativa de julgamento é vedado deixar de aplicar a legislação tributária, sob o fundamento de que violam princípios constitucionais.

Constatado que uma lei é inconstitucional, ela não é aplicada. Entretanto, para a autoridade administrativa, não há saber se uma lei é inconstitucional, sem a declaração do poder competente. Mesmo assim, por força do art. 77 da Lei nº 9.430, de 1996, e conforme regulamentação dada pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, a eficácia *erga omnes* das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelos Tribunais Superiores só se confere nos casos disciplinados pelo Poder Executivo. Portanto, quando a matéria tratada no lançamento coincide com o objeto da declaração de inconstitucionalidade, só se pode deixar de obedecer à lei para retificar o valor do crédito tributário, ou declará-lo extinto, nas hipóteses que já tiverem sido disciplinadas.

O que a impugnante alega ser entendimento do Judiciário não pode ser imposto ao fisco, porque não satisfeitos os pré-requisitos citados no parágrafo

anterior. Via de regra, entendimentos expressos em decisões judiciais ficam restritos às partes integrantes do processo, não cabendo a extensão dos seus efeitos jurídicos a terceiros. Consequentemente, não se estende à impugnante a jurisprudência por ela invocada.

No que se refere aos invocados acórdão do Conselho de Contribuintes, a autoridade julgadora de primeira instância não está obrigada a seguir igual entendimento. As decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (inciso II do art. 100 do CTN).

A propósito de a impugnante suscitar a redução da penalidade aplicada, cabe esclarecer que as reduções para a multa em questão, quando cabíveis, independem de requerimento e são objetivamente definidas na legislação. A aplicação do item II do § 3º do art. 7º acima transcrito, somente será efetuado quando, do cálculo da multa prevista no item II do art. 7º da lei, resultar valor inferior a R\$ 500,00.

Em face do exposto, voto por rejeitar a arguição de nulidade e por julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente o crédito tributário exigido.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes