



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

Processo nº 13603.723770/2012-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1002-000.242 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 07 de junho de 2018
Matéria MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL
Recorrente GLOBOFERROS COMÉRCIO DE FERROS E AÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

INFRAÇÃO DE NATUREZA CONTINUADA.
AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO
CARACTERIZAÇÃO.

O descumprimento de obrigação tributária acessória relativa à entrega do FCONT do exercício de 2010 sujeita-se à aplicação dos valores previstos no artigo art. 57, I, da MP n. 2.158-35/2001 incidentes sobre cada mês-calendário de atraso. Descabe falar-se em infração de natureza continuada por inexistência de previsão legal nesse sentido.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
MATÉRIA VEDADA À APRECIÇÃO DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar a respeito de alegações de inconstitucionalidade de lei tributária, a teor do que dispõe a Súmula CARF nº 02.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.
APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº. 49.

A teor da Súmula CARF n. 49, a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN não afasta a aplicação da multa por atraso no cumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas.

FCONT. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.
RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A multa por descumprimento de obrigação tributária acessória relativa à entrega do FCONT tem natureza objetiva e independe da intenção do contribuinte ou de eventual prejuízo derivado de inobservância às regras formais.

FCONT. ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

É devida a multa pelo atraso na entrega do FCONT do exercício de 2010, mesmo no caso de não existir na escrituração da pessoa jurídica qualquer lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, por força do disposto no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009.

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 Voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

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

Relatório

Por bem retratar os fatos até este momento processual, adoto o relatório produzido pela DRJ/BHB:

"A sociedade acima qualificada recebeu a notificação de lançamento de fl. 24, que lhe exige o pagamento multa no valor de R\$ 55.000,00 (cinquenta e cinco mil reais), como segue:

2 - DADOS DA DECLARAÇÃO

<i>Exercício</i>	<i>Prazo Final Entrega</i>	<i>Data/Entrega</i>	<i>Nº de meses em atraso</i>
2010	30/11/2011	30/10/2012	11

3 - DEMONSTRATIVO DO CREDITO TRIBUTÁRIO

Multa por atraso na entrega da escrituração - Código 1512

Apuração de Crédito Tributário Valores em Reais

R\$ 5.000,00 X Número de meses ou fração em atraso	55.000,00
Valor da Multa por atraso na entrega da escrituração	55.000,00

4 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Descrição dos fatos:

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.

Enquadramento Legal:

Arts. 16 da Lei nº 9.779/99:57, inciso I, da medida Provisória 2158-35/01; art 2º da Instrução Normativa RFB 967/09

Ciente em 30 de outubro de 2012 (fl. 18), a interessada apresentou, em 14 de novembro de 2012, a impugnação de fls. 1 a 16, alegando, em resumo, o que segue.

[...]

2- FINALIDADE DO FCONT

O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

[...]

No presente caso, o FCONT foi entregue sem movimentação, ou seja, não há ajustes a serem efetuados.

Como a notificada já entregou a FCONTE, a sua finalidade foi cumprida, não pode ser apenado com multa.

[...]

3- NOVA LEGISLAÇÃO EXCLUINDO TODAS AS PENALIDADES PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Houve uma alteração radical no instituto da denúncia espontânea através da Medida Provisória 497, de 27/07/2010, convertida na Lei n. 12.350 de 20/12/2010.

Foi introduzido no mundo jurídico, o seguinte verbete:

Art. 40. Os arts. 1º, 23, 25, 50, 60, 75 e 102 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 102

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.'

A partir dessas modificações o instituto da denúncia espontânea aplica-se a todas as penalidades seja de natureza principal, acessória ou administrativa.

Seguem-se excertos da exposição de motivos da mencionada Medida Provisória e menção ao artigo 472 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, associando a denúncia espontânea à delação premiada.

A seguir, aduz:

5 - INFRAÇÃO CONTINUADA

Conforme pode-se comprovar pela Notificação anexa, houve aplicação de 11 (onze) multas, para infrações da mesma origem e natureza, praticadas nas mesmas condições, apuradas em uma única apuração fiscal.

Entretanto, deve-se aplicar uma única sanção, por se tratar de infração de natureza continuada.

Esse é o entendimento da própria Fazenda Nacional, ao assim expressar no Regulamento do IPI - art. 565 do Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010 [...].

[...]

Assim, requer a aplicação de uma única sanção.

6 - BIS IN IDEM DA INFRAÇÃO CONTINUADA

Conforme já relatado, a Autuada deixou de apresentar uma FCONT - do ano-calendário de 2010.

A Receita Federal aplicou 11 (onze) multas de R\$5.000,00 perfazendo o montante de R\$55.000,00

Porém, a multa a ser aplicada em face da ausência da declaração deve incidir apenas uma vez em face do descumprimento pertinente àquele mês e não reiteradas vezes a cada mês como pretende o fisco, sob pena de legitimar-se um bis in idem, que, como é cediço, deve ser abominado por razões óbvias de proporcionalidade e razoabilidade.

[...]

Sustenta que a penalidade em tela feriria 'os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco'.

Menciona a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 551/RJ e escreve:

As decisões do STF, em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Constitucionalidade, PRODUZEM EFICÁCIA CONTRA TODOS E EFEITO VINCULANTE, por força do disposto no parágrafo único do art. 28 da Lei n.º 9.868, de 10/11/1999, bem como parágrafo 2º do art. 102 da Constituição/1988.

[...]

Menciona o Código Civil, o artigo 52, § 1º, da Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990 e acrescenta:

O Supremo Tribunal Federal, já sepultou o tema, no RE nº 98393/RJ, relator Ministro Décio Miranda, publicado DJ de 17/08/84, pg. 12911, Ement Vol 134503 pg. 418, julgado em 28/06/84 - Segunda Turma, ao assim se expressar: 'Tributário. Multa moratória cobrada a razão de 100% do valor do débito, e

acompanhada de outras cominações, além da correção monetária, mostra-se excessiva e é fixada em 30% '.

Prosseguindo, volta à ADI 551/RJ e escreve:

O STF, já assentou em Ação Direta de Inconstitucionalidade, que: '... embora haja dificuldade para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal' (Excerto do voto proferido pelo eminente Ministro Marco Aurélio na ADI 551/RJ, julgado em 24/10/2002 -Tribunal Pleno, DJ de 14/02/2003, pg. 58, Ement. Vol. 02098-01 PP-00039).

Menciona os artigos 92 e 412 do Código Civil e 110 do CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, entendendo que o valor da multa não pode ultrapassar o do principal e concluir:

*Como a multa ultrapassa o principal, ela deve ser reduzida.
Como não há principal, também não haverá multa.*

Finda pedindo:

Isto posto, diante das relevantes razões fáticas e legais, que não podem ser elididas ou tolhidas, sob pena ocorrer cerceamento de defesa e negativa ao princípio do contraditório pleno assegurado pela constituição, (inciso LV art. 5º), a autuada requer:

- 1. Cancelamento das exigências contidas no Auto de Infração, conforme já demonstrado.*
- 2. Se assim não entender, o que achamos improvável, requer sejam feitas as devidas reduções, no montante a ser apurado, levando-se em conta todos os excessos mencionados, inclusive: infração continuada, bis in idem da multa, multa confiscatória;*

[...]"

A 4a Turma da DRJ/BHB julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve parte do crédito tributário discutido nos autos, por meio do acórdão nº 02-46.227, de 12 de julho de 2013 (e-fls 26), cuja ementa foi exarada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

FCONT

O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos por lei, sujeita-se à multa de R\$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração de atraso.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

ADI que verse sobre tributos estaduais não vincula a administração tributária federal.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o Recorrente apresentou recurso voluntário (e-fls. 39), do qual foram extraídos abaixo, na ordem e sob a denominação originalmente apresentada, os principais tópicos e argumentos que, entende-se, são pertinentes à solução da presente lide.

I - DO EMBASAMENTO LEGAL DA MULTA

Neste tópico de seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que "*No FCONT são efetuados os ajustes da escrituração comercial, que não devam ser considerados para fins de apuração do resultado com base na legislação vigente em 31.12.2007. Ou seja, os lançamentos que existem na escrituração comercial, mas que devem ser expurgados para remover os reflexos das 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, 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.*"

Afirma que no presente caso não pode ser apenada com multa porque a FCONT foi entregue sem movimentação e que não há ajustes a serem efetuados.

Aduz que "*se o contribuinte inadimpla obrigação acessória, da qual não gera qualquer lesão patrimonial à Fazenda, e a omissão, por outro lado, não se reveste de má-fé ou dolo que venham a beneficiar um terceiro em detrimento da Fazenda Pública, a infração meramente regulamentar não pode ser apenada com multa elevadíssima, sob pena de se equipar a dolo e má-fé e os delitos daí surgidos*".

II - DA APLICABILIDADE DA NOVA LEGISLAÇÃO EXCLUINDO TODAS AS PENALIDADES PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Sobre este tópico o Recorrente entende que houve equívoco no acórdão de impugnação "*quanto a alegação da inaplicabilidade da alteração ocorrida no instituto da denúncia espontânea através da Medida Provisória 497, de 27/07/2010, convertida na Lei nº 12.350 de 20/12/2010.*"

Diz que houve uma alteração radical no instituto da Denúncia Espontânea através da MP nº 497/2010, convertida na lei nº 12.350/2010 porquanto "*foi introduzido no mundo jurídico, o seguinte verbete:*

Art. 40. Os arts. 1º, 23, 25, 50, 60, 75 e 102 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 102.....

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento'."

Em apoio ao seu argumento, acrescenta, que a "*A exposição de motivos da Medida Provisória 497, de 27/07/2010 é esclarecedora:*

'EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, de 23 de julho de 2010.

(...)

40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.

(...)

47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, aí incluídas as chamadas multas isoladas, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.'

Afirma, ainda, que "*A própria Receita Federal, já tinha regulamentado o assunto, ao dispor que não cabe multa no caso de denúncia espontânea, conforme está previsto na Instrução Normativa RFB n. 971, de 13 de novembro de 2009, nos seguintes termos:*

'Art. 472. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de Auto de Infração para aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Parágrafo único. Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à RFB'."

III - BIS IN IDEM DA INFRAÇÃO CONTINUADA

Acerca deste tema o Recorrente registra que *"houve a indevida aplicação de 11 (onze) multas para infrações da mesma origem e natureza, praticadas nas mesmas condições, apuradas em uma única apuração fiscal"* e que *"Neste sentido, deve ser aplicada no caso em tela uma única sanção, por se tratar de infração de natureza continuada."*

Aduz que *"esse é o entendimento da própria Fazenda Nacional, ao assim expressar no Regulamento do IPI - art. 565 do Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010:*

Art. 565. As infrações continuadas, punidas de conformidade com o art. 597, estão sujeitas a uma pena única, com o aumento de dez por cento para cada repetição da falta, não podendo o valor total exceder o dobro da pena básica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 74, caput e §1º Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 20ª).

§ 1º Se tiverem sido lavrados mais de um auto ou notificação de lançamento, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena (Lei nº 4.502, de 1964, art. 74, § 3º).

§ 2º Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 74, § 4º)."

O Recorrente conclui afirmando que *"a multa a ser aplicada em face da ausência da declaração deve incidir apenas uma vez em face do descumprimento pertinente àquele mês e não reiteradas vezes a cada mês como pretende o fisco, sob pena de legitimar-se um bis in idem, que, como é cediço, deve ser abominado por razões óbvias de proporcionalidade e razoabilidade"*, citando jurisprudência que, no seu entendimento, corrobora com sua tese.

IV - MULTA - PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Quanto a este tema, o Recorrente afirma que *"apesar de atendido o princípio da legalizada a fixação do valor da multa fere os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco."*

Aduz que *"a multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado. Isso configura desvio de finalidade"*.

Conclui que *"não merece prosperar a alegação do r. relator de que a ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, não podem ser analisados em sede de contencioso administrativo."*

Em abono a sua tese, cita doutrina, jurisprudência e artigos dos códigos civil e de defesa do consumidor brasileiros.

V- MULTA - O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL

Sobre este tópico o Recorrente registra que *"Na decisão ora recorrida, alega o r. relator que o acessório não segue o principal"*, mas que *"há uma regra milenar que diz que o acessório segue o principal. Logo, a alegação supracitada não merece prosperar."*

Em apoio a esse argumento aduz que *"Nosso Código Civil, estabelece: 'Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.' 'Art. 412. O valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal'."*

Conclui afirmando que *"É sabido e surrado que 'A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias' (art. 110 do CTN)."*

É o relatório, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Passo à análise dos pontos suscitados no Recurso, obedecendo a mesma ordem temática apresentada pelo Recorrente.

I- DO EMBASAMENTO LEGAL DA MULTA

Neste tópico, o Recorrente afirma que não pode ser apenado com multa porque o FCONT foi entregue sem movimentação e que não há ajustes a serem efetuados, eis que a finalidade do FCONT é expurgar da escrituração comercial determinados lançamentos para o fim de remover os reflexos das alterações introduzidas pela lei nº 11.638/2007 e pelos artigos 37 e 38 da lei nº 11.941/2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil para apuração do lucro líquido do exercício.

Analisando-se a legislação de regência, constato que os critérios de obrigatoriedade de entrega do FCONT estão previstos no artigo 8º da IN RFB nº 949/2009:

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.

A IN RFB nº 1.139/2011 alterou o parágrafo 4º do artigo 8º da IN RFB nº 949/2009, estabelecendo a obrigatoriedade de entrega do FCONT mesmo 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. Confira-se:

Art. 8º (...)

§ 1º (...)

(...)

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo 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. (grifos nossos)

Da leitura dos dispositivos acima e a teor do que dispõe o inciso I do artigo 103 do CTN¹, combinado com o inciso I do artigo 100 do mesmo código², depreende-se que, a

¹ Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;

II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

partir de 29/03/2011, data da publicação da IN RFB nº 1.139/2011 de 2011 no DOU, a elaboração do FCONT tornou-se obrigatória mesmo aos contribuintes que não tinham lançamento com base em métodos e critérios diferentes dos prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Tendo em conta que a IN RFB nº 1.139/2011 entrou em vigor em 29/03/2011 e que o prazo para entrega da FCONT que gerou o lançamento da multa questionada expirou em 30/11/2011(e-fls. 24), por óbvio, pode-se afirmar que o Recorrente estava obrigado ao cumprimento dessa obrigação tributária acessória ainda que não fossem necessários os ajustes de que trata o parágrafo 4º do artigo 8º da IN RFB nº 949/2009. Esse entendimento decorre da inteligência do princípio *tempus regit actum*, pelo que compreende-se que a validade imediata da alteração normativa após a data de sua publicação alcança também o período-base objeto da autuação com vencimento em 30/11/2011.

Ainda que assim não fosse, a entrega espontânea do FCONT do exercício de 2010 pelo Recorrente leva à presunção de que estava obrigado ao cumprimento dessa obrigação tributária acessória por existência de lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Nessa perspectiva, se o Recorrente vislumbra infirmar o lançamento e elidir a cobrança da multa fiscal por entender que estava desobrigado da entrega do FCONT no exercício de 2010, caberia provar que não existiu na escrituração contábil/fiscal correspondente qualquer lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles aplicáveis para fins tributários, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, juntando aos autos os documentos comprobatórios pertinentes, tais como Balanço patrimonial acompanhado da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, cópia da DIPJ ou declaração de escrituração contábil digital SPED/ECD do período-base da autuação, donde se pudesse inferir, de forma inequívoca, a desnecessidade de elaboração do FCONT de acordo com a legislação de regência.

Considerando todo o exposto e ante a ausência de comprovação nos autos da inexistência de ajustes do FCONT na forma preconizada pela legislação de regência, entendo que não há motivos de fato e de direito que justifiquem a dispensa de elaboração do FCONT do período-base da autuação e o cancelamento da multa respectiva.

II - DA APLICABILIDADE DA NOVA LEGISLAÇÃO EXCLUINDO TODAS AS PENALIDADES PELA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Com relação ao tema, o Recorrente afirma que a MP nº 497/2010, convertida na lei nº 12.350/2010, trouxe alteração radical no instituto da Denúncia espontânea, ao alterar o artigo 102 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 e que a própria RFB "regulamentou" o assunto no artigo 472 da IN RFB nº 971/2009.

O Decreto-Lei nº 37/1966 e a IN RFB nº 971/2009 tratam, respectivamente, de imposto de importação e de normas gerais de tributação previdenciária, não guardando nexos

com a presente autuação, que refere-se à multa por descumprimento de obrigação tributária acessória autônoma.

Portanto, a previsão de aplicação do instituto da Denúncia Espontânea previsto naqueles diplomas normativos restringem-se aos tributos neles previstos, não sendo permitido ao intérprete conferir interpretação *ultra legem* àqueles dispositivos para o efeito de ampliar seu alcance e afastar exações tributárias de natureza diversa.

Dentro dessa perspectiva, entendo que a questão da Denúncia espontânea foi fundamentadamente afastada pela decisão de primeira instância, pelo que peço vênha para transcrever abaixo os principais trechos do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-os, desde já, como razões de decidir, em cumprimento aos ditames do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e em atenção ao disposto no §3º do art. 57 do RICARF:

" (...)

A seguir, ela afirma que a Medida Provisória (MP) 497, de 2010, haveria trazido uma "alteração radical" ao "instituto da denúncia espontânea". Quanto a isto, cabe, inicialmente, recordar que esta MP alterou artigos do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que se aplica à tributação do comércio exterior e, mais particularmente, ao imposto de importação. Por conseguinte, trata-se de seara alheia à matéria ora enfocada. Porém, o cerne da questão encontra-se no fato de que a denúncia espontânea em matéria tributária foi assim delineada pelo CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Isto posto, salta aos olhos que, no caso vertente, inexistem quer a denúncia, quer a espontaneidade. A infração foi cometida pelo atraso na transmissão do FCONT, nos moldes do artigo 2º da IN RFB nº 967, de 2009, e, por óbvio, não se pode considerar que cometer uma infração seja o mesmo que noticiá-la ao Fisco federal. E, além disso, a exigência da multa foi realizada imediata e automaticamente, fazendo parte da própria recepção do mencionado Formulário pelos sistemas eletrônicos de processamento de dados da RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portanto, o procedimento administrativo de cobrança já teve início, afastando completamente a hipótese da aplicação ao caso vertente do instituto da denúncia espontânea.

(...)"

Não há reparos a fazer na decisão recorrida quanto aos fundamentos legais apresentados que legitimam a cobrança da multa em questão, reforçando-se que a matéria discutida nos autos já foi objeto da Súmula nº 49 do CARF, abaixo transcrita:

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

Aduzo que a jurisprudência do STJ também é assente no sentido de que a denúncia espontânea não alberga o descumprimento de obrigação tributária acessória autônoma. Nesse sentido, confira-se trecho do voto do o Exmo. Sr. Min. João Otávio de Noronha, relator do Voto condutor no Rec. Esp. nº 91.579 - RJ (DJ 22/11/2004):

O apelo merece prosperar, uma vez que a tese defendida no recurso especial encontra amparo na jurisprudência desta Corte sobre o tema.

Com efeito, é pacífico o entendimento deste STJ no sentido da legalidade da exigência da multa moratória em virtude de atraso na entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), visto que o instituto da denúncia espontânea, consagrado no art. 138 do Código Tributário Nacional, não alberga a prática de ato puramente formal, mas relaciona-se exclusivamente à natureza tributária de determinada exação, tendo vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquela vinculadas.

Ocorre que a obrigatoriedade de apresentação da DCTF é responsabilidade acessória autônoma, sendo norma de conduta do contribuinte, necessária ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, não se confundindo com o não-pagamento do tributo nem com as multas decorrentes de tal procedimento, uma vez que não tem relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando, por conseguinte, alcançada pelo art. 138 do CTN.

Desse modo, este STJ tem entendido que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa aplicada para punir infração de norma de conduta do contribuinte, em razão de atraso na entrega da DCTF, porquanto essa penalidade não está vinculada ao fato gerador da exação tributária.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes desta Corte:

«TRIBUTÁRIO. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. É assente no STJ que a entidade 'denúncia espontânea' não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. As responsabilidades acessórias autônomas,

sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

2. É cabível a aplicação de multa pelo atraso ou falta de apresentação da DCTF, uma vez que se trata de obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador de tributo, exercendo a Administração Pública, nesses casos, o poder de polícia que lhe é atribuído.

3. A entrega da DCTF fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso

4. Agravo regimental desprovido» (Primeira Turma, AgRg no Ag n. 490.441/PR, relator Ministro Luiz Fux, DJ de 21/6/2004).

«TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES.

1. Não cuidando o caso de homologação tácita, não há se falar na ocorrência da decadência (art. 150, § 4º, do CTN). O prazo prescricional incide conforme o disposto no art. 174, do CTN, id est, no quinquênio posterior à constituição do crédito tributário, o qual, na presente demanda, inicia-se a partir do momento da efetivação da declaração por meio da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF.

2. A entidade 'denúncia espontânea' não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF.

3. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes.

4. Recurso não provido» (Primeira Turma, REsp n. 572.424/PR, relator Ministro José Delgado, DJ de 15/3/2004).

«TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE. CONDENAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 512 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 211 DO STJ.

I - A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código de Processo Civil.

II - Ademais, 'a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um' (REsp 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).

III - A ausência de prequestionamento da matéria versada no recurso especial, embora opostos embargos declaratórios, impede a admissibilidade daquele, quanto a alegada ofensa ao art. 512 do CPC, a teor da Súmula 211 do STJ.

IV - Agravo regimental improvido» (Primeira Turma, AgRg no Ag n. 502.772/MG, relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 22/3/2004).

«TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O atraso na declaração de rendas constitui infração de natureza formal e não está alcançada como consequência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do Código Tributário Nacional. Precedentes.

2. Recurso especial provido» (Segunda Turma, REsp n. 363.451/PR, relator Ministro Castro Meira, DJ de 15/12/2003).

Pelo exposto, concluo não assistir razão ao Recorrente quanto ao tema recorrido.

III - BIS IN IDEM DA INFRAÇÃO CONTINUADA

Acerca deste tema o Recorrente registra que "*houve a indevida aplicação de 11 (onze) multas para infrações da mesma origem e natureza, praticadas nas mesmas condições, apuradas em uma única apuração fiscal*" e que "*Neste sentido, deve ser aplicada no caso em tela uma única sanção, por se tratar de infração de natureza continuada.*"

Para enfrentar a controvérsia, trago a baila os dispositivos legais e normativos que consubstanciaram a presente autuação:

Lei n. 9.779/1999

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Medida Provisória n. 2.158-35/2001

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;

II - cinco 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.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.

Instrução Normativa/SRF n. 967/2009

Art. 2º O prazo de entrega dos dados a que se refere o art. 1º será o mesmo prazo fixado para apresentação da DIPJ, mediante a utilização de aplicativo de que trata o art. 1º, a ser disponibilizado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >.

§ 1º (...)

§ 4º Excepcionalmente para dados relativos ao ano-calendário de 2010, o prazo a que se refere o caput será encerrado às 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do dia 30 de novembro de 2011. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1164, de 13 de junho de 2011)

Observa-se que o art. 57, I, da MP n. 2.158-35/2001 estabeleceu a multa por descumprimento de obrigações acessórias em R\$ 5.000,00 por mês-calendário e que o § 4º da Instrução Normativa/SRF n. 967/2009, com redação dada pela IN RFB nº 1.164/2011, fixou a data de 30/11/2011 para entrega da FCONT do exercício de 2010.

Tendo em conta a literalidade dos dispositivos citados e o fato de que o contribuinte entregou o FCONT em 30/10/2012 (e-fls. 24) não resta dúvida de que o atraso no cumprimento da obrigação tributária acessória fez um total de 11 meses.

Sendo assim, correta a autuação da multa no valor de R\$ 55.000,00 constante da notificação de lançamento original de e-fls. 24, o qual foi devidamente reduzido para R\$ 16.500,00 no acórdão de impugnação, ante a constatação de ocorrência do princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106 do CTN.

Não prospera, portanto, o argumento levantado pelo Recorrente respeitante à redução da multa por infração continuada, mesmo porque este conceito originário do direito penal só tem aplicação no direito tributário quando existente previsão legal nesse sentido, o que não é o caso da presente autuação.

IV - MULTA - PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sobre a questão em epígrafe, observo que a decisão de 1ª instância que deixou de examinar as arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade apresentados pelo Recorrente não merece qualquer reparo, eis que está em consonância com a jurisprudência deste CARF, consubstanciada na súmula nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, é vedado ao CARF pronunciar-se sobre questões de ilegalidade ou constitucionalidade de leis tributárias, razão pela qual nego provimento à questão levantada pelo Recorrente.

V- MULTA - O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL

Por fim, também não prospera o argumento do Recorrente de que a multa pelo atraso na entrega do FCONT seria acessória de uma obrigação principal inexistente e que, por isso, seria igualmente inexistente.

Isso porque, como visto nos tópicos I e II deste Voto, a multa pelo descumprimento da indigitada obrigação tributária acessória é autônoma e prevista em lei. Além disso, possui natureza objetiva, o que significa dizer que o caráter punitivo da reprimenda queda-se alheia às circunstâncias materiais referidas pelo Recorrente ou à caracterização de dolo na prática da infração, eis que a responsabilidade no campo tributário independe da intenção do agente ou responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do Código Tributário Nacional:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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.

Por todo o exposto, considero hígido o lançamento da multa guerreada, razão pela qual, VOTO por NEGAR PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva