ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13746.000094/2007-20

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

Processo nº	13746.000094/2007-20
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-003.808 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de abril de 2019
Matéria	MULTA REGULAMENTAR
Recorrente	INMETRO - INSTITUTO NACIONAL DE METROLOGIA, NORMALIZAÇÃO E QUALIDADE INDUSTRIAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO. MULTA PECUNIÁRIA. CABIMENTO.

A obrigação acessória autônoma, cominada na legislação tributária, é norma necessária ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

É infração não relacionada a fato gerador de tributo - entrega serôdia de declaração - descumprimento de obrigação acessória autônoma. Não é abarcada pelo instituto da denúncia espontânea.

A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Tributária, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do Fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo.

DIRF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

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

PERDA DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DA DIRF. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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 (CTN, art. 136).

O ônus da prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constitutivo do Fisco é do sujeito passivo (Arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72 e art. 373, II, do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015).

DIRF. MULTA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. LEGITIMIDADE PASSIVA.

A partir de julho de 2004, conforme entendimento do Parecer nº 16 da Advocacia-Geral da União - AGU é cabível a aplicação de multa pecuniária cominada na legislação tributária pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas por parte de pessoas jurídicas de direito público interno federal, estadual ou municipal (Lei 10.426, de 2002, art. 7º; Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, art. 11 c/ redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 10).

Vistos, relatados e os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por lhe dar provimento. Designado o Conselheiro Nelso Kichel para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado pela DRF-Nova Iguaçu, através do qual é exigida do interessado a multa por atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, relativa ao ano-calendário de 2004, no valor de R$ 81.169,74.

Conforme indicado no auto de infração, o termo final do prazo de entrega da DIRF ocorreu em 28/02/2005, sendo que a entrega a destempo deu-se em 01/03/2005.

Notificada, a interessada apresentou impugnação aduzindo:

> *3.1. afirma que o atraso ocorreu por problema operacional e não pela imprudência da instituição;*
>
> *3.2. sustenta que não cabe a imposição de multa entre pessoas de direito público, por inexistência do poder de policia. Nesse contexto, pondera que a aplicação da penalidade deve recair sobre os verdadeiros responsáveis pela omissão;*
>
> *3.3. invoca os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para afastar, no caso especifico, a penalidade aplicada, já que o atraso na entrega fora de apenas um dia;*
>
> *3.4. ressalta que a infração tipificada foi de caráter meramente formal, sendo que o imposto de renda retido na fonte já havia sido recolhido, fato que evidencia a boa-fé.*

A DRJ julgou improcedente a impugnação, em acórdão assim ementado:

> *DIRF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.*
>
> *A apresentação da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF fora do prazo fixado na legislação sujeita a pessoa jurídica, ainda que de direito público interno, a multa pecuniária.*

Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário pugnando pela aplicação do art. 138 do CTN, e que seria irrazoável aplicar a multa em razão de um dia de atraso da DIRF, pois se trata de infração meramente formal, visto que o IRRF já havia sido recolhido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.

Em primeiro lugar, não há dúvidas que o atraso na entrega da DIRF relativa ao ano-calendário 2004 ocorreu, evidente por si só segundo as provas nos autos**, tratando-se, assim, de matéria incontroversa na presente lide**.

Quanto ao pleito pela aplicação do art. 138 do CTN, o Colegiado é vinculado ao entendimento consolidado na Súmula CARF nº 49, *verbis*:

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

Apesar disso, o Recorrente ressalta as peculiaridades do caso concreto para justificar o afastamento da multa cobrada, quais sejam:

> I) O Inmetro atrasou a entrega em **apenas um dia**, em razão das informações do Rio Grande do Sul e de Goiás terem repassadas na última hora, gerando esse empecilho para o cumprimento na data;
>
> II) **A autarquia agiu de boa-fé**, entregando a DIRF no dia seguinte, tão logo possível foi;
>
> III) A **infração teria caráter meramente formal**, pois o IRRF já havia sido recolhido pela Recorrente;

No presente caso, é preciso que fique claro, não se contesta a validade da regra que estabelece a multa no art. 27 da IN nº 243/2005 c/c IN SRF nº 197/2002, mas se discute a eficácia dessa regra ao caso concreto.

É possível que determinadas regras criadas para abranger certas situações acabem por compreender, também, ocorrências concretas cujas particularidades lhe fariam merecer um ***tratamento distinto***, ***ou cujos efeitos da regra se mostram largamente contrários à intenção do legislador***, ***ou mesmo impondo um ônus excessivamente pesado sobre o destinatário da regra***. Há uma tensão, em certos casos, entre o que a formulação da regra abrange e o que sua justificação subjacente pretendia atingir.

Cabe ao aplicador do Direito, no momento de aplicar à regra ao caso concreto, verificar se, a despeito da subsunção *prima facie*, a norma é efetivamente aplicável ou não. Justificando-se juridicamente, isto é, através de razões dotadas de autoridade, a não aplicação da regra ao caso específico, cria-se *in concreto* uma exceção implícita, uma condição negativa da hipótese de incidência da regra, relativa apenas àquela situação analisada, haja vista ser inerente às suas particularidades.

A característica das regras se sujeitarem a um conjunto não pré-determinável de exceções implícitas é denominado de ***derrotabilidade***, tema que tivemos a oportunidade de estudarmos com maior detença, com ênfase na justificação, por aquele que decide, da derrota da regra, em nosso doutorado (DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Derrotabilidade de Regras Tributárias e Segurança Jurídica Substancial*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2018).

A justificação da derrota das regras que estabelecem sanções aos contribuintes em razão do descumprimento de obrigações principais ou acessórias de natureza fiscal pode se justificar através de diversas formas, especialmente em razão de: (i) abertura legislativa à utilização da equidade; (ii) cláusulas expressas que autorizam a própria Administração a estabelecer exceções concretas à elas; e (iii) o influxo principiológico do Direito Penal sobre essas regras, que deve ser levado em conta na construção da aplicação mais coerente.

Em nível de *normas gerais do Direito Tributário*, há previsão expressa da permissão para que se utilize da **equidade** para dispensa de multas (em razão de obstar a incidência da regra punitiva), que decorre de uma interpretação *contrario sensu* do artigo 108, §2º do CTN, que determina que "*o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*", integrado com o art. 113, §1º[1] do mesmo código[1], que permite inferir que não há vedação à utilização da equidade para dispensar a aplicação de multas tributárias.

No âmbito legislativo federal, há um dispositivo ainda mais específico, consubstanciado no pouco comentado art. 65 da Lei nº 9.784/99 (Lei Geral dos Processos Administrativos Federais) [2], que dispõe:

> *Art. 65.* ***Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos****, a qualquer tempo,* ***a pedido ou de ofício****, quando surgirem fatos novos ou* ***circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.***
>
> *Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.*

A dicção do texto é clara: sempre que o caso apresentar circunstâncias fáticas peculiares que tornem a aplicação da sanção inadequada ao caso, a *autoridade administrativa* pode, inclusive *ex officio*, reconhecer a inaplicabilidade da sanção à situação concreta. Portanto, **este dispositivo se encontra em harmonia com o art. 108, §2º do CTN**, gerando inclusive uma redundância na indicação da relevância do postulado da razoabilidade na aplicação das leis tributárias sancionatórias[3].

[1] Art. 113. (...) § 1º 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.

[2] Tal disposição já existe há décadas na Lei nº 8.112/90, especificamente em seu artigo 174, mas com escopo restrito ao processo disciplinar movido contra servidores públicos: "Art.174.O processo disciplinar poderá ser revisto, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando se aduzirem fatos novos ou circunstâncias suscetíveis de justificar a inocência do punido ou a inadequação da penalidade aplicada". O que a Lei nº 9.784/99 fez, para garantir a razoabilidade prevista expressamente em seu artigo 2º, foi estender uma cláusula de equidade aplicável aos processos disciplinares de servidores públicos para todos que estejam sujeitos a processo administrativo que aplique algum tipo de sanção.

[3] Nesse sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.845; e SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.301.

Em rigor, a utilidade dessa regra se dá estritamente pelos poderes decisórios que dá à Administração, visto que ela não seria necessária para o Judiciário.

A própria lei 9.784/99 também estabelece, em seu art. 2º, que a Administração Pública obedecerá os princípios da *razoabilidade* e *proporcionalidade*, estabelecendo, no parágrafo único, VI, que toda a sua atuação deverá guardar "**adequação entre meios e fins**, **vedada a imposição de** obrigações, restrições e **sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público**".

E, mais ainda, reconhece expressamente que a atuação da Administração não se esgota na aplicação literal do conteúdo *prima facie* das lei. Pelo contrário, deverá se dar conforme "**a lei e o Direito**" (art, 2º, p.u., I da Lei nº 9.784/99), devendo atentar não apenas para o dispositivo isoladamente, mas para o contexto sistêmico em que ele se insere e, sobretudo, a elementos do caso concreto.

A derrota de regras tributárias sancionatórias se verifica, inclusive, ***a partir de precedentes no Superior Tribunal de Justiça*** reconhecendo a inaplicabilidade da sanção de 100% por razões de equidade e boa-fé do contribuinte, a exemplo do REsp nº 494.080, da relatoria do saudoso Min. Teori Albino Zavascki, no qual foi aplicado o artigo 108, §2º, diante da boa-fé comprovada do contribuinte, nos seguintes termos:

> *Deve ser confirmado, no entanto, à luz da doutrina antes citada, o julgamento por eqüidade realizado pelo Tribunal de origem, que, **analisando as circunstâncias de fato do caso, reconheceu a boa-fé da impetrante, ao formular consulta ao Consulado, mantendo, com isso, a exigência do pagamento do tributo, mas dispensando-a da multa imposta**.*

Na mesma linha, pode-se mencionar o REsp nº 699.700/RS, de relatoria da Min. Francisco Falcão, e no AgRg no REsp nº 1.129.805/PR, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, assim ementados:

> *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA EQÜIDADE E PELO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. AFASTAMENTO DA MULTA.*
>
> *I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), **sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da eqüidade** e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004. II - In casu, **o Colegiado a quo, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se,***

> ***assim, suporte fáctico-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos***. *(...) (REsp 699.700/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 140)*
>
> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. ARTIGO 108, IV, DO CTN. APLICAÇÃO DA EQUIDADE PARA EXCLUSÃO DE MULTA. RECONHECIMENTO POR PARTE DO ÓRGÃO JULGADOR A QUO DA BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E DA AUSÊNCIA DE DOLO NA CONDUTA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA BOA-FÉ. REVISÃO DO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 83 DO STJ. (...)*
>
> *2. A Corte de origem afastou a multa correspondente a 60% sobre o creditamento irregular de ICMS prevista na legislação estadual paranaense (art. 55, § 1º, III, "a", da Lei 11.580/96).* ***E assim o fez com fundamento na equidade, diante das circunstâncias fáticas do caso concreto*** *(inexistência de dolo contribuinte e aplicação dos princípios da proporcionalidade e da boa-fé). (AgRg no REsp 1129805/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 13/05/2011)*

Como se vê, há uma jurisprudência consolidada no âmbito do STJ no sentido de reconhecer a possibilidade de aplicação da equidade para afastar a incidência de regras tributárias sancionatórias, especialmente nos casos em que se verifica a boa-fé do contribuinte.

No âmbito do CARF, a questão é pouco discutida em razão de uma confusão existente entre a derrota da regra, com afastamento *justificado* de sua eficácia no caso concreto, e a negativa de validade da regra, vedada pelo art. 26-A do Decreto 70.235/72. Tratam-se de coisas sobremaneira distintas.

Cabe menção, entretanto, o Acórdão CARF nº 3402-003.023, de abril de 2016, assim ementado:

> *DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DE JUROS DE MORA. ART.2º DA LEI 9784/99. RAZOABILIDADE.*
>
> ***Afigura-se irrazoável a não consideração do pagamento sob a sistemática da denúncia espontânea, apenas pelo não recolhimento dos juros de mora decorrente de dois dias de atraso****. A Administração deve ser pautar, entre outros princípios, pela razoabilidade, que nesse caso determina o reconhecimento do pagamento como apto a afastar as multas decorrentes do atraso, haja vista que a finalidade do instituto foi plenamente alcançada.*

No referido caso, o contribuinte emitiu uma Nota Fiscal com um valor de IPI destacado em valor incorreto. Verificando o erro, em dois dias o contribuinte emitiu uma Nota

Fiscal complementar, pagando a diferença do tributo devido, sem, entretanto, recolher os juros de mora dos dois dias entre a Nota original e complementar, razão pela qual a fiscalização entendeu que não estavam presentes os requisitos do art. 138 do CTN.

O Colegiado deliberou **por unanimidade** que a finalidade arrecadatória da regra fora alcançada, e que seria irrazoável a aplicação da multa em razão dos dois dias de atraso, afastando a aplicação da regra no caso concreto, sem invalidá-la. Essa posição foi mantida pela 3ª CSRF, ao não admitir o Recurso Especial da PFN neste ponto.

Outro exemplo é o Acórdão nº 202-12.527, de relatoria do Conselheiro Adolfo Montelo, assim ementado:

> *SIMPLES - EXCLUSÃO - Não há de se excluir da opção ao Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições - SIMPLES a pessoa jurídica que realizou, no ano de 1998, a importação de matéria-prima para industrialização. Interpretação dentro do razoável (Atos Declaratórios: COSIT nº 06/98 e SRF nº 034/2000). Recurso provido.*

Nesse caso, o contribuinte incorreu na vedação à importação de matérias primas para empresas optantes do SIMPLES, mas no caso concreto verificou-se que se importou apenas quatro pés de sofá, uma única vez, e para um único sofá, afastando-se a aplicação da sanção no caso concreto.

Para casos como estes, em que a excepcionalidade das circunstâncias contraria a própria diretriz sistemática do Direito, é válida a observação de Humberto Ávila:

> A tentativa de fazer justiça para um caso mediante a superação de uma regra não afetaria a promoção da justiça para a maior parte dos casos. E o entendimento contrário, no sentido de não superar a regra, provocaria mais prejuízo valorativo que benefício (*more harm than good*) [4]

Além do âmbito normativo estritamente tributário, deve-se ter em mente que **o Direito Penal e seus princípios atuam também sobre esta seara**, influenciando as condições de derrota de regras jurídicas sancionatórias.

Um dos princípios que orientam o estabelecimento e aplicação de regras sancionatórias é o chamado ***princípio da lesividade***, segundo o qual *nenhum Direito pode legitimar uma intervenção punitiva quando não medeie, pelo menos, um conflito jurídico, entendido como a afetação de bem jurídico total ou parcialmente alheio, seja ele individual ou coletivo*[5].

Diante disso, a construção da tipicidade penal não pode se dar de forma simplesmente ***objetiva***, limitando-se a estabelecer um *pragma típico* a ser aplicado

[4] Teoria dos Princípios, p. 142-143.
[5] ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA, Nilo. Direito Penal Brasileiro - I, 4ªed. Rio de Janeiro: Revan, 2015, p. 226. Não se olvida aqui que o próprio princípio da lesividade encontra temperamentos na sua aplicação, decorrentes da chamada teoria da imputação objetiva, decorrente da adoção da teoria do risco na construção de tipos penais (Cf. JAKOBS, Günther. A imputação Objetiva no Direito Penal. São Paulo: Editora RT, 2000).

subsuntivamente, mas d**eve também constatar a *conflitividade* como requisito indispensável da incidência da regra** – daí se fazer menção à figura do ***tipo conglobante***[6].

A noção de tipicidade conglobante se encontra diretamente relacionada com a possibilidade de derrota de regras com vistas a garantir a coerência da adjudicação com o sistema constitucional em que se insere a norma a ser aplicada, como bem elucidado por Zaffaroni e Batista:

> O alcance proibitivo dessa norma não é contudo aferido apenas a partir de sua consideração isolada, a partir de mera dedução lógico-formal: ela integra um universo de normas proibitivas ou preceptivas, vinculáveis a princípios, que instituem uma ordem normativa. *O princípio republicano postula que as sentenças respeitem o princípio da coerência ou da não-contradição*, e para isto devem elaborar o material legal – e as normas que dele são deduzidas – como um todo ordenado e coerente, onde outras normas penais ou de outros ramos do direito público – muito especialmente o constitucional – ou de direito privado são convocadas a participar da demarcação. *Só a partir desse universo de normas será possível demarcar o alcance proibitivo da norma particular*.

A citação é de uma clareza exemplar: é condição de racionalidade da decisão que aplique uma norma penal que leve em consideração a coerência do resultado de seu ato decisório com outras normas pertencentes ao mesmo sistema jurídico (ou pelo menos ao subsistema penal), com vistas à manutenção da coerência, de modo que apenas uma consideração conjunta (*conglobante*) de todo este influxo normativo pode permitir efetivamente a determinação se determinada conduta está ou não dentro do alcance da regra punitiva.

Noutros termos, a hipótese delimitada pelo tipo objetivo pode, diante das circunstâncias concretas, sofrer o acréscimo de exceções implícitas, por exemplo, caso se verifique **a ausência de lesividade da conduta ou a ausência de dolo ou culpa do imputado**.

Na versão original de sua obra, Zaffaroni desenvolveu o conceito de *tipicidade conglobante* justamente como um **instrumento de correção da tipicidade objetiva e subjetiva, que se mostravam insuficientes diante de determinadas particularidades dos casos concretos**[7] – operando assim, basicamente, uma recompreensão do tipo penal para permitir ao aplicar a derrota de regras punitivas.

Compreender a superação da aplicação simplesmente subsuntiva da legislação penal é decorrência da ***subsidiariedade* da tutela jurídico-penal**, atuando como *ultima ratio* no tratamento de condutas dotadas de antijuridicidade. Desse modo, condutas que causem lesões *insignificantes* ao bem jurídico tutelado não podem se adequar à descrição típica da regra penalizadora.

Pois bem, retomando as circunstâncias concretas apresentadas, há que se reconhecer que a DIRF é uma obrigação acessória no interesse da fiscalização dos tributos,

[6] Explicam os autores: "Através da função conglobante do tipo objetivo se estabelece a própria existência do conflito, o que pressupõe comprovar tanto a sua lesividade quanto seu pertencimento a um sujeito. É inconcebível a criminalização de um pragma que não implique qualquer ofensa a outrem (representado no bem jurídico). Não existe conflitividade quando a ação não ofende ninguém, nem tampouco quando, mesmo existindo uma ofensa, não pode ela ser filiada ao sujeito como obra sua." (ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA, Nilo. Direito Penal Brasileiro - II. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p.212).

[7] Cf. ZAFFARONI, E. Raúl. Manual de Derecho Penal – Parte General. Buenos Aires: Ediar, 2005, p.335 e ss.

pois permite que a Fisco identifique não apenas os recolhimentos feitos pela Recorrente, mas também quem recebeu pagamentos dela, sujeitos à retenção na fonte.

Nos termos do art. 113, §2º, 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*. O CTN não estabelece qual será a obrigação acessória, exigindo apenas que ela seja um instrumento de arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Parece-nos que a entrega da DIRF com um dia de atraso não prejudicou de maneira alguma a finalidade da regra, que é facilitar o conhecimento da fiscalização sobre fatos geradores realizados.

Há, inclusive, um elemento fático que nos permite afirma com inteira certeza que esse dia não gerou prejuízo nenhum, esvaziando a *lesividade* da conduta. Compulsando a **Agenda Tributária 2005**, referente ao mês de Março[8], disponibilizado pela RFB, verificamos que não há, no dia 01/03/2005, a obrigatoriedade de entrega de qualquer declaração, demonstrativo ou documento, cuja ausência dos dados da DIRF pudesse prejudicar a fiscalização. Na verdade, as declarações que possuem algum vínculo com os dados informados na DIRF (referentes ao ano-calendário 2004) somente será entregues no final do mês seguinte, como a DIRPF.

Portanto, ante a completa ausência de lesividade e o irrisório atraso, reconheço a ineficácia da regra ao caso concreto e voto por afastar a cobrança de multa no presente caso.

É como voto.

(*assinado digitalmente*)

Carlos Augusto Daniel Neto

[8] http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/agenda-tributaria/arquivos-e-imagens-agenda-tributaria/agenda-tributaria-2005/agemar05.pdf

Voto Vencedor

Conselheiro Nelso Kichel - Redator Designado.

Peço vênia ao Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, estudioso da teoria da derrotabilidade das normas jurídicas, para divergir do seu bem lançado voto.

Os prazos são peremptórios para a prática de ato pela parte, seja no âmbito das normas processuais, seja na seara da legislação tributária - obrigações acessórias autônomas.

Logo, perdido prazo peremptório para a prática tempestiva do ato, se não comprovada pela parte, de forma cabal, a excepcionalidade do fato concreto, se não devolvido o prazo, não há como transigir ou relevar os efeitos decorrentes.

No caso, o sujeito passivo não comprovou nos autos que a culpa seria do Fisco - problema operacional - que não permitira o cumprimento tempestivo da obrigação acessória autônoma.

Pelo contrário, consta dos autos que o sujeito passivo não cumpriu tempestivamente a obrigação acessória autônoma por falha interna, de índole operacional, da própria autuada.

Nesse sentido consta do voto do Relator, *in verbis*:

> *(...)*
>
> *Em primeiro lugar, não há dúvidas que o atraso na entrega da DIRF relativa ao ano-calendário 2004 ocorreu, evidente por si só segundo as provas nos autos**, tratando-se, assim, de matéria incontroversa na presente lide**.*
>
> *(...)*
>
> *Apesar disso, o Recorrente ressalta as peculiaridades do caso concreto para justificar o afastamento da multa cobrada, quais sejam:*
>
> *I) O Inmetro atrasou a entrega em **apenas um dia**, em razão das informações do Rio Grande do Sul e de Goiás terem repassadas na última hora, gerando esse empecilho para o cumprimento na data;*
>
> *II) **A autarquia agiu de boa-fé**, entregando a DIRF no dia seguinte, tão logo possível foi;*
>
> *III) A **infração teria caráter meramente formal**, pois o IRRF já havia sido recolhido pela Recorrente;*

(...)

O ônus da prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constitutivo do Fisco é do sujeito passivo (Arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72 e art. 373, II, do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015).

Data venia, no caso não restou demonstrada culpa do Fisco, mas sim falha, desorganização operacional interna da própria autuada que implicou perda de prazo para cumprimento tempestivo de obrigação acessória autônoma cuja legislação tributária comina multa pecuniária.

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 (CTN, art. 136).

No caso, então acertadamente foi aplicada pelo Fisco, em concreto, a multa pecuniária que está sendo exigida nos presentes autos, por cumprimento intempestivo de obrigação acessória autônoma.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação e da fiscalização, e o simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Descumprida a obrigação acessória, a responsabilidade pela infração à legislação administrativo-tributária, salvo disposição legal em contrário, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136).

Logo, é despiciendo perquirir se houve, ou não, prejuízo material pelo ato do descumprimento da obrigação acessória, pois a responsabilidade por infração administrativo-tributária é objetiva.

A obrigação acessória prevista na legislação de administração dos tributos (obrigação de entrega de DIRF, DCTF etc), por não ter natureza de tributo (não está relacionada a fato gerador de tributo), é autônoma, sendo inaplicável, por conseguinte, o instituto da denúncia espontânea, no caso de seu cumprimento tardio e espontâneo.

Nos tribunais pátrios esse entendimento é pacífico.

Nesse sentido, transcrevo a fundamentação do voto do então Ministro do STJ, José Delgado, no REsp n° 190388/GO, que tratou da multa pelo atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda, cujo entendimento é, igualmente, aplicável à entrega tardia da DIRF, pois são exemplos de descumprimento de obrigação acessória autônoma, *in verbis:*

> *"A configuração da denúncia espontânea, como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o*

venerando acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que se possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de policia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte."

Esse entendimento jurisprudencial, também, foi seguido no EAREsp n° 258141/PR, cujo acórdão tem a seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. PRECEDENTES.

1. (omissis)

2. (otnissis)

3. (omissis)

4. A entidade 'denúncia espontánea' não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de contribuições e Tributos Federais DCTF

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

6. (omissis)

7. Embargos declaratórios rejeitados."

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

I - O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente formal, sem qualquer vinculo com o fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art, 88 da Lei n° 8.981/95." (RESP n° 246.960/RS - Rei. Min. PAULO GALLOTTI).

TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA - MULTA - PRECEDENTES.

A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregai; com atraso, a Declaração do Imposto de Renda.

As responsabilidade acessórias autônomas, sem qualquer vincula direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes." (ERESP 246295/RS e ÁGRESP n° 258.141 - Rel. Min. JOSE DELGADO).

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 113 E 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - OCORRÊNCIA - ARTIGO 88 DA LEI N' 8.981/95 - APLICAÇÃO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NOTÓRIA.

A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional A par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8981/95), 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 n° 289,688/PR - Rei, Min, FRANCIUM NETTO).

Por fim, nessa linha de entendimento, ainda por ser elucidativo, transcrevo a ementa do seguinte julgado do TRF/2ª Região:

TRIBUTÁRIO. ENTREGA DCTF EXTEMPORÂNEA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. LEGALIDADE.

> *1. Conforme iterativa jurisprudência do STJ, somente são albergadas pela denúncia espontânea as infrações de natureza tributária, quer sejam principais ou acessórias.*
>
> *2. O retardamento na entrega do DCTF constitui mera infração formal.*
>
> *3. As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessária ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.*
>
> *4. Não sendo a entrega serôdia infração de natureza tributária, e sim infração formal por descumprimento de obrigação autônoma, não abarcada pela denúncia espontânea, é legal a aplicação da multa pelo atraso na apresentação da DCTF.*
>
> *5. A multa aplicada ao contribuinte decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do Fisco na medida em que criará dificuldades na fase de homologação do tributo.*
>
> *6. Remessa e recursos conhecidos e providos. (AMS NUM: 97.02.329043 REG: 02 TURMA: 06 DEC: 15062004 REL: JUIZ POUL ERIK DYRLUND)*

No âmbito deste CARF, a Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF, também, nesse diapasão, pronunciou-se sobre o assunto e destaco, aqui, a ementa do Acórdão CSRF n° 020.829, da lavra da ilustre então Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez:

> *"DCTF DENÚNCIA ESPONTÂNEA*
>
> *É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições Federais.*
>
> *As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vinculo direto com o fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes do STJ."*

Ademais, por ser essa matéria de entendimento pacífico neste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscal – CARF, encontra-se sumulada:

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

Pelo exposto, demonstrada está a inaplicabilidade da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN para cumprimento tardio, a destempo, de obrigação acessória autônoma.

DIRF. MULTA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. LEGITIMIDADE PASSIVA

A partir de julho de 2004, conforme entendimento do Parecer nº 16 da Advocacia-Geral da União – AGU é devida a aplicação de multa pecuniária cominada na legislação tributária pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas por parte de pessoas jurídicas de direito público interno federal, estadual ou municipal (Administração Direta e Indireta).

Até então, entendia-se que não cabia a ente federativo utilizar poder de polícia administrativa contra outro ente federativo.

A obrigatoriedade de entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, no caso de entes estatais:

a) é das Autarquias e das Fundações, no caso da entidades da Administração Pública Indireta;

b) é do órgão integrante da Administração Pública Direta, responsável pelo pagamento aos beneficiários. Entretanto, no caso de cobrança de multa pecuniária por descumprimento de obrigação acessória autônoma - entrega em atraso da DIRF - o sujeito passivo da relação obrigacional é a própria pessoa jurídica de direito público interno a que está vinculado o órgão. Descabe, destarte, a imputação de penalidade em nome de órgão integrante da Administração Pública Direta federal, estadual ou municipal, por não ter personalidade jurídica.

Portanto, as Autarquias e Fundações, por terem personalidade de direito público, possuem legitimidade passiva para serem demandadas pelo Fisco por descumprimento de obrigação acessória autônoma, como no caso de entrega em atraso da DIRF do ano-calendário 2004.

Quanto à obrigação acessória autônoma, assim dispunha a Instrução Normativa SRF nº 493, de 13 de janeiro de 2005, em seus arts.1ºe2º:

> *Art. 1º Devem apresentar a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) as seguintes pessoas jurídicas e físicas, que tenham pago ou creditado rendimentos, que tenham sofrido retenção do imposto de renda na fonte, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros:*
>
> *I - estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, inclusive as imunes ou isentas;*
>
> *II - pessoas jurídicas de direito público;*
>
> *(...)*
>
> *Art. 2º. A Dirf dos órgãos, das autarquias e das fundações da administração pública federal deve conter, inclusive, as informações relativas à retenção de tributos e contribuições*

sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, nos termos do art. 64 da Leinº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

(...)

Precedentes deste CARF:

Autuado(a): PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF Exercício: 2008 Ementa: DIRF. MULTA. ÓRGÃOS E/OU AUTORIDADES PÚBLICAS. *A partir de julho de 2004, nos termos do Parecer nº 16 da Advocacia Geral da União –AGU, cujos efeitos se estendem a todos os órgãos do Poder Executivo Federal, é devida a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias por parte de pessoas jurídicas de direito público. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 220101.562 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária –2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 17/04/2012, Relatora RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA).*

Autuado(a): CEO BENFICA ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2004 DIRF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA*. A obrigatoriedade de entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF no caso de entes estatais, é do órgão integrante da administração pública responsável pelo pagamento aos beneficiários. Entretanto, no caso de cobrança da multa por atraso na entrega da DIRF, o sujeito passivo da relação obrigacional tributária é a própria pessoa jurídica de direito público. Descabe a imputação da referida penalidade aplicada em nome de órgão integrante da Administração Pública direta estadual. (Acórdão nº 1402-00.513–4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, sessão de 31/03/2011, Relator Frederico Augusto Gomes de Alencar).*

Autuado: SECRETARIA DO TRABALHO E EMPREENDEDORISMO. ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário:2004 DIRF. MULTA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO*. A partir de julho de 2004, nos termos do Parecer nº 16 da Advocacia-Geral da União AGU é devida a aplicação de multa pecuniária pelo descumprimento de obrigações acessórias por parte de pessoas jurídicas de direito público interno federal, estadual e municipal (Lei 10.426, de 2002, art. 7º; Decreto -Lei nº 1.968, de 1982, art. 11 c/redação dada pelo DecretoLei nº 2.065, de 1983, art.10).*

DIRF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. SUJEITO PASSIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PRELIMINAR CONHECIDA DE OFÍCIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. A obrigatoriedade de entrega de declaração ao Fisco, prevista na legislação de regência, configura obrigação acessória autônoma. A obrigatoriedade de entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, no caso de entes estatais, é do órgão

integrante da Administração Pública responsável pelo pagamento aos beneficiários. Porém, a legitimidade para figurar no pólo passivo, no caso de descumprimento da obrigação acessória autônoma pelo órgão da Administração Direta municipal, estadual ou federal, é da pessoa de direito público interno a que está vinculado o órgão. Descabe, destarte, a aplicação de multa em nome de órgão integrante da Administração Pública direta municipal, estadual ou federal por ilegitimidade passiva. (Acórdão nº 1301-003.779–3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 21/03/2019, Relator Nelso Kichel).

Por tudo que foi exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel