



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

Processo nº 13910.720192/2012-03
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1002-000.229 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria IRPJ. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF
Recorrente MARIZA CHERUBIM - COMERCIO DE ROUPAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2009

DCTF. ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Comprovada a sujeição do contribuinte à obrigação, o descumprimento desta ou seu cumprimento em atraso enseja a aplicação das penalidades previstas na legislação de regência.

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

A denúncia espontânea não afasta a aplicação da multa por atraso no cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Aplicação da Súmula CARF n. 49. Assim, impossível aplicar-se o benefício previsto no art. 138 do CTN no caso de multa por entrega de DCTF em atraso.

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)

Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 33 à 37) interposto contra o Acórdão nº 06-38.784, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (e-fls. 28 à 31), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, decisão esta ementada nos seguintes termos:

Ora, existindo dispositivos estabelecendo uma obrigação acessória por parte do sujeito passivo, e que impõem uma multa pelo seu descumprimento, sendo tais dispositivos integrantes da legislação tributária, conforme estabelecido nos art. 96 e 100, I, do Código Tributário Nacional CTN, a sua observância é obrigatória por parte das autoridades administrativas. Portanto, em relação à legislação que fundamenta a autuação, arrolada nos lançamentos, os agentes do fisco estão plenamente vinculados, e sua desobediência pode causar a responsabilização funcional, conforme previsão do parágrafo único do art. 142 do mesmo Código, que tem a seguinte redação: “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Veja-se que nem mesmo cabe apreciação, por esta turma de julgamento, de arguições de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional, uma vez que tal análise foge à alçada das autoridades administrativas, justamente por não disporem de competência para examinar as hipóteses aventadas. Assim, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, somente podem ser reconhecidos pela via competente, no caso o Poder Judiciário.

Sintetizando, em procedimento administrativo fiscal, basta, ao convencimento da autoridade julgadora, a norma jurídica vigente e apta a incidir (eficácia potencial); se válida ou não, já é questionamento a ser apreciado pelo judiciário e, mesmo assim, para que a tutela beneficie a contribuinte deve ser ela parte interessada na contenda judicial ou, se não, deve referida tutela emanar, em última análise, do Supremo Tribunal Federal, segundo os termos do Decreto nº 2.346, de 1997.

No tocante ao instituto da denúncia espontânea, sustentando ser o mesmo plenamente aplicável à hipótese de que se trata, é de se ressaltar que, embora a contribuinte tenha apresentado espontaneamente a declaração antes de qualquer atividade administrativa da fiscalização, entendese que, mesmo nesses

casos a aplicação da multa permanece pertinente, uma vez que, em se tratando de obrigação acessória, a ela não se aplica o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, in verbis:

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.

Ou seja, a exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea da infração se refere à multa de ofício relativa à obrigação principal, qual seja, aquela decorrente da falta de pagamento do tributo, não alcançando a obrigação acessória. A multa aplicada pela falta de entrega, ou entrega a destempo (após o prazo legalmente estabelecido), nada tem a ver com o fato gerador da obrigação tributária principal. Trata-se, sim, de uma penalidade decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória formal. Se a obrigação tributária principal não for adimplida, aí sim, a penalidade de ofício aplicada apresenta relação direta com o fato gerador da obrigação principal.

Os argumentos apresentados na Impugnação são reiterados em sede de Recurso Voluntário, de modo que pretende a Contribuinte o reconhecimento da denúncia espontânea. Pugna, também, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN), em virtude dos efeitos recursais.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira - 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.

Ab initio, quanto à obrigação de apresentar a Declaração em comento a tempo e modo, a Recorrente não demonstrou - de modo objetivo - fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental. Por seu turno, o art. 7.º da Lei n.º

10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação vigente na época da infração, estabelece a obrigação de entrega da DCTF, sob pena de aplicação de multa, ao enunciar que:

Art. 7.º 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 n.º 11.051, de 2004)

(...)

§ 1.º 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 n.º 11.051, de 2004)

Constrói-se, a partir do texto acima transcrito, a norma jurídica instituidora do dever instrumental de entregar declaração, a instituidora da regra-matriz sancionadora da violação deste dever instrumental e a instituidora da regra-matriz da lavratura da autuação. Estas, em conjunto, atuando sistemicamente, regulam, de modo objetivo e transpessoal, as condutas intersubjetivas, via modal deôntico obrigatório, no sentido de que, uma vez descumprida a obrigação de dar/entregar, a qual estava obrigado a contribuinte, impõe-se a autoridade lançadora o dever de constituir a relação jurídica que impõe a obrigação de pagar a multa. Se havia o dever jurídico de adimplir a obrigação de entregar a DCTF, no prazo estabelecido, descumprido o comando normativo, surge para a administração tributária o direito subjetivo de exigir o adimplemento da multa, sendo, em verdade, o agente competente obrigado a proceder com o lançamento, sob pena de violar a norma enunciada no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Some-se a isto o fato de que a análise deve seguir o critério objetivo, não sendo necessário perquirir sobre a existência de eventuais prejuízos pela não entrega da declaração. A sanção queda-se alheia à vontade da Contribuinte ou ao eventual prejuízo derivado da inobservância das regras de cumprimento do dever instrumental. A responsabilidade no campo tributário independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do CTN.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a indigitada obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “a obrigação tributária é principal ou acessória” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a multa imposta por descumprimento de dever instrumental devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

A importância do cumprimento do dever instrumental deve-se à necessidade de transportar para o mundo jurídico, via linguagem competente, elementos enriquecedores para que seja possível a instauração da pretensão tributária, principalmente facilitando o estabelecimento de “fatos jurídicos”, após o relato dos eventos em linguagem competente.

Aliás, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), analisando caso semelhante, já decidiu no mesmo sentido. Peço vênica para transcrever a ementa, *verbo ad verbum*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2001

DCTF. ENTREGA EXTEMPORÂNEA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. MULTA PECUNIÁRIA.

O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal.

Não sendo a entrega serôdia infração de natureza tributária, e sim infração formal por descumprimento de obrigação acessória autônoma, não abrangida pelo instituto da denúncia espontânea, é legal a aplicação da multa pelo atraso de apresentação da DCTF.

As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

A multa aplicada 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 cria dificuldades na fase de homologação do tributo.

(...)

ÔNUS DA PROVA.

Para elidir o fato constitutivo do direito do fisco, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1802-001.539 - 2ª Turma Especial, Rel. Conselheiro Nelso Kichel, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/02/2013)

Valho-me aqui, de igual modo, dos precedentes desta Colenda 2.^a Turma Extraordinária, desta Primeira Seção de Julgamentos do CARF, que nos Acórdãos ns. 1002-000.006, 1002-000.009, 1002-000.010, 1002-000.012, 1002-000.016, 1002-000.075, 1002-000.077, 1002-000.078, 1002-000.079, 1002-000.080, 1002-000.081, 1002-000.083, 1002-000.090, 1002-000.091 e 1002-000.104, dentre outros, seguiram a tese de que a entrega extemporânea da DCTF enseja a aplicação de multa.

Nessa trilha, em relação ao instituto da denúncia espontânea suscitado no Recurso Voluntário, faz-se mister ressaltar que tal matéria também é respaldada por entendimento sumulado do CARF:

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

Demais disto, observo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui precedente acerca da legalidade da exigibilidade da multa por descumprimento do dever instrumental de entregar declaração, veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DCTF. ARTIGO 11, §§ 1º e 3º, DO DECRETO-LEI 1.968/82 (REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI 2.065/83).

1. A multa pelo descumprimento do dever instrumental de entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF rege-se pelo disposto no § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82 (redação dada pelo Decreto-Lei 2.065/83), verbis: "Art. 11. A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto de Renda que tenha retido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma OTRN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983)." 2. Deveras, o artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82, instituiu o dever instrumental do contribuinte (pessoa física ou jurídica) da entrega de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre os rendimentos pagos ou creditados no ano anterior e o imposto de renda porventura retido (caput).

3. As aludidas informações são prestadas por meio de formulário padronizado, sendo certo que a Instrução Normativa SRF nº 126/1998 instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF a ser apresentada pelas pessoas jurídicas.

4. O inadimplemento da obrigação de entrega da DCTF, no prazo estipulado, importa na aplicação de multa de 10 ORTN's (§ 3º, do artigo 11, do DL 1.968/82), independentemente da sanção prevista no § 2º (multa de 1 ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas em cada DCTF).

5. Conseqüentemente, revela-se escorreita a penalidade aplicada para cada declaração apresentada extemporaneamente.

6. Recurso especial desprovido.

(REsp 1081395/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 06/08/2009)

Pela oportunidade, destaco que a Doutrina se posiciona no seguinte sentido acerca das infrações às normas instrumentais enunciadas na legislação, chegando a apontar a sua importância para a sistemática da administração tributária:

Professor Paulo de Barros Carvalho¹:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Atrélada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deôntica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.

Professor Sacha Calmon Navarro²:

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica. (...) É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, ...

Ademais, entendo que o dever instrumental é necessário ao controle das atividades estatais de arrecadação no livre mercado, perfectibilizando as exigências das leis tributárias, sendo o direito aplicado de igual modo para todos. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada com uma boa governança tributária. Logo, é possível ficar livre da sanção fiscal, caso se opte por seguir o caminho regulamentar, dirigindo sua atuação conforme a disciplina normativa correta e atuando com o dever de ofício que lhe impõe a lei.

Por fim, pontuo que o efeito da suspensão da exigibilidade do crédito é inexorável ao efeito do Recurso Voluntário, razão pela qual se torna descabida sua detida análise processual.

Considerando o até aqui esposado e enfrentadas todas as questões necessárias para a decisão, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

Conclusão

Com tudo o que foi exposto nos tópicos anteriores, resta claro que os argumentos esposados pela Recorrente não merecem ser acolhidos. Portanto, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a consequente manutenção da decisão de origem.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira