



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

Processo nº 13925.720142/2012-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1002-000.248 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 07 de junho de 2018
Matéria MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO
Recorrente CVMAX S/S LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2011

JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA VEDADA À ANÁLISE DO CARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para emitir juízo de constitucionalidade de lei tributária, a teor do que dispõe a Súmula CARF nº 02.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DIMOB. INCIDÊNCIA.

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS. 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.

MULTA. SUPERVENIÊNCIA DE LEI COM PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A superveniência de lei com aplicação de penalidade menos severa do que a vigente na data da infração atrai a incidência do art. 106, II, "c", do CTN, que consagra o princípio da retroatividade benigna em matéria de multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa, por superveniência de leis novas (Leis 12.766/2012 e 12.873/2013) que prevêm, para a mesma infração tributária, aplicação de penalidade menos severa do que a vigente na data da infração (art. 106, II, "c", do CTN).

(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/RPO:

Versa o presente processo sobre auto(s) de infração/notificação(ões) de lançamento (fls. 4), mediante o(s) qual(is) é exigido da contribuinte acima identificada crédito tributário relativo à multa por atraso na entrega de Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob), relativa ao ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 5.000,00.

Ciente do lançamento, a contribuinte ingressou com impugnação (fls. 2) na qual solicita o cancelamento da exigência tributária, sob alegação de que a entrega fora espontânea, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), art.138, portanto a multa seria inaplicável ao caso.

A DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, em decisão cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2011

MULTA POR ATRASO. DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente.

Inconformado com a decisão de primeira instância, o Recorrente apresentou recurso voluntário no qual, apresenta a argumentação a seguir sintetizada:

Afirma que "O descumprimento das obrigações acessórias, portanto, não pode ser objetivamente considerado como infração. Para tanto, é necessário que esse descumprimento seja fraudulento e tenha como fim o descumprimento da obrigação tributária principal, que é pagar o tributo devido, uma vez que a sanção fiscal somente se justifica como garantia de cumprimento dessa obrigação."

Acrescenta que "os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que orientam a instituição e a aplicação das sanções, impedem que um simples descumprimento de obrigação acessória, sem que tenha ocasionado a falta de pagamento de tributo, acarrete a imposição de multa proporcional ao valor do tributo ou da operação que lhe deu causa, mormente quando o contribuinte, dando-se conta de seu erro, incontinenti e voluntariamente o corrige."

Reafirma que "No caso em tela, a recorrente providenciou a entrega da Dimob espontaneamente após o encerramento do prazo, sem que houvesse iniciado qualquer fiscalização por parte da Receita Federal" e que "O Código Tributário Nacional prevê o benefício da denúncia espontânea quando houver o pagamento dos tributos devidos acrescidos de juro de mora, conforme dispõe o art. 138 do referido diploma legal:"

Argumenta que "pode, portanto, o contribuinte, na medida em que perceba a sua falta, voluntariamente elidir a aplicação da penalidade na medida em que a denuncie por antecipação à ação da fiscalização. Terá o contribuinte, então, para fazer jus à aplicação do benefício previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, de atender três requisitos: a) Denúncia Espontânea; b) Pagamento do tributo, SE FOR O CASO, com os juros e Correção Monetária; c) Ausência de procedimento Administrativo ou fiscal específico."

Conclui que "É incontestável, portanto, que a denúncia espontânea aplica-se tanto a infrações à obrigação tributária principal (que têm por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária) como à obrigação tributária acessória (prestações positivas ou negativas exigidas no interesse da arrecadação e fiscalização). O texto legal não faz qualquer menção ao tipo de infração, abrangendo todos, atingindo em consequência as infrações substanciais e formais. O artigo em pauta aplica-se indistintamente a qualquer infração da legislação tributária."

Cita jurisprudência e doutrina que, no seu entendimento, corroboram com suas alegações, requerendo, por fim, a desconstituição da autuação e o arquivamento do presente feito.

É o relatório.

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.

Quanto ao mérito, observo inicialmente que o atraso na entrega da DIMOB é fato ostensivo e incontroverso, eis que o Recorrente não o contesta.

A exemplo do que ocorreu em primeira instância, o argumento central apresentado pelo Recorrente para afastamento da multa em questão baseia-se na denúncia espontânea, haja vista ter entregue a DIMOB antes de qualquer procedimento fiscal.

A questão da Denúncia espontânea já foi fundamentadamente afastada pela decisão de primeira instância, pelo que peço vênia 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:

(...)

Esclareça-se que o CTN, art. 113, dispõe que a obrigação tributária é principal ou acessória e que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Os §§ 2º e 3º do artigo retrocitado assim dispõem:

§ 2º – 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.

§ 3º – A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

O não-cumprimento de uma obrigação acessória converte-a em principal relativamente à penalidade pecuniária, e a multa pelo atraso na entrega está contida na legislação tributária como sanção pelo inadimplemento tributário, aplicada pela inobservância dos deveres acessórios.

Não se pode admitir a alegação de ter havido a denúncia espontânea, pois a entrega se deu fora do prazo legal, sendo a multa fixada em lei e indenizatória da impontualidade, ou seja, constitui uma sanção punitiva da negligência.

Dessa forma, com fulcro no retrocitado art. 113, torna-se aplicável à penalidade pelo não-cumprimento da obrigação acessória de apresentação da DIMOB, lançada de acordo com o dispositivo legal descrito no auto de infração/notificação de lançamento.

Interpretando-se sistematicamente os dispositivos do CTN, tem-se que o art. 138 não se desfez da multa por atraso no cumprimento de obrigação acessória.

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.

Como se observa a decisão expressa no acórdão de impugnação está conforme a jurisprudência dominante do CARF.

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).

De outro banda, o Recorrente aduz no Recurso Voluntário considerações sobre inconstitucionalidades e violação de Princípios de direito, supostamente derivados da aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória oriunda do atraso na entrega da DIMOB.

A respeito dessa temática, é cediço que no ordenamento jurídico brasileiro as leis, depois de publicadas, gozam de presunção de constitucionalidade e que cumpre exclusivamente ao Poder Judiciário emitir juízo de constitucionalidade sobre elas, sendo defeso ao CARF qualquer pronunciamento nesse sentido, conforme entendimento também expresso em Súmula:

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

Por fim, o argumento do Recorrente de que o descumprimento das obrigações acessórias não pode ser objetivamente considerado como infração esbarra no artigo 136 do Código Tributário Nacional - CTN, que prescreve que a responsabilidade no campo tributário independe da intenção do agente ou responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Veja-se o teor do dispositivo em questão:

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.

Referido artigo consagra a natureza objetiva da multa por infrações à legislação tributária, o que significa dizer que o caráter punitivo da reprimenda independe da ocorrência de erro, fraude, ou de eventual prejuízo derivado da inobservância de regras formais.

De outro giro, observo que o artigo 57, inciso I, da Medida Provisória 2158-35/01, que constituiu a base legal do lançamento da multa em questão, foi alterado pelas leis 12.766/2012 e 12.873/2013, e atualmente tem a seguinte redação:

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

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

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

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

(...)

III - (...)

(...)

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

(...) (grifos nossos)

A superveniência de leis novas (Leis nº 12.766/2012 e nº 12.873/2013) que preveem, para a mesma infração tributária, aplicação de penalidade menos severa do que a vigente na data da infração atrai a incidência do art. 106, II, “c”, do CTN, que consagra o princípio da retroatividade benigna em matéria de multa:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, considerando que a situação do Recorrente subsume-se à previsão normativa constante da alínea "b" do Inciso I do artigo 57 da Medida Provisória 2158-35/01, o lançamento da multa em questão deve ser reduzido, conforme quadro abaixo:

<i>Valor da multa por mês em atraso (alínea "b", I, art. 57, MP 2158-35/01)</i>	<i>Número de meses ou fração em atraso</i>	<i>Valor devido</i>	<i>Crédito tributário constante da notificação de lançamento</i>	<i>Crédito tributário a ser exonerado</i>
R\$ 1.500,00	1	R\$ 1.500,00	R\$ 5.000,00	R\$ 3.500,00

Para efeitos de aplicação da redução da multa prevista no § 3º do Inciso III do artigo 57 da Medida Provisória 2158-35/01, entendo que compete à Unidade de Origem verificar, no momento da execução do julgado, se houve procedimento de ofício anterior ao cumprimento da obrigação acessória de que trata a notificação de lançamento de e-fl. 4 (DIMOB).

Pelo exposto, VOTO por dar PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Relator