



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

Processo nº 13971.002123/2010-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1002-000.478 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 7 de outubro de 2018
Matéria Multa por atraso na entrega de DCTF.
Recorrente MAGDA JEANE MORITZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

MULTA POR ATRASO. DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A responsabilidade pela entrega de declaração não está alcançada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Súmula CARF n.º 49.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

DOCTRINA.

Somente devem ser observados pela administração tributária os entendimentos doutrinários para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Angelo Abrantes Nunes - Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC (DRJ/FNS) mediante o Acórdão n.º 07-20.630, de 06/08/2010 (e-fls. 15 a 20).

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância sintetiza bem o ocorrido, pelo que peço licença para transcrevê-lo, a seguir, complementando-o ao final.

[...]

Trata o presente processo de impugnação a lançamento fiscal no qual foi constituída multa prevista no art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, pelo atraso na entrega de DCTF relativa ao mês de janeiro de 2010.

O prazo de entrega da referida declaração encontra-se estabelecido no art. 52 da Instrução Normativa RFB n 2 974, de 27 de novembro de 2009.

Cientificada do lançamento, a atuada interpôs impugnação na qual reconhece o atraso. No entanto, alega a improcedência da multa lançada em vista de a entrega ter sido espontânea. Nesse sentido, entende a impugnante que o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, afastaria a imposição da referida multa.

Argumenta ainda a impugnante o seguinte:

*A simples existência de dispositivo legal prescrevendo a multa por atraso na entrega da DCTF, não é suficiente para que sua exigência seja válida. Isso porque, se é verdade que o ato administrativo de constituição de multa deverá observar os ditames legais, não é menos verdade que este mesmo ato deverá, antes de mais nada, observar as **normas e princípios constitucionais vigentes**.*

Como fundamentação de sua tese, a contribuinte invoca os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, citando lições de importantes nomes da doutrina pátria.

[...] (grifos no relatório da DRJ/FNS).

A DRJ/FNS negou provimento à impugnação, então o contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/09/2010, e-fls. 25 a 29, alegando as mesmas razões contidas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Angelo Abrantes Nunes, Relator.

O presente recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Passamos à análise dos fundamentos indicados para a reforma da decisão recorrida, conforme constam do recurso voluntário.

1. Mérito.

1.1. Denúncia espontânea.

A principal razão na qual se ampara o recorrente consiste em interpretar o art. 138 do CTN de maneira que o benefício decorrente da denúncia espontânea alcance também a multa por atraso na entrega de declarações, mormente de DCTFs quando entregues antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização.

Aponta que deve a administração observar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão-somente **tributo** sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal¹. Essa é a lógica da lei: incentivar a regularização dos tributos a pagar/declarar pelo próprio contribuinte, visando à economia no emprego do aparelho fiscalizatório, evitando auditorias custosas.

Este instituto, todavia, não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração, ou seja, não se aplica à multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória². A afirmação suscitada pela defendente, destarte, não é pertinente.

¹ Fundamentação legal: art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

² Fundamentação legal: Súmula CARF nº 49.

O que pretende o argumento do recorrente é promover uma alteração na lei mediante julgamento administrativo, excluindo-se a hipótese de atraso na entrega da declaração como motivadora da incidência da multa por descumprimento de obrigação acessória, apelando inclusive para o fato de que não teria havido prejuízo para a Fazenda Pública e que não houve dolo ou fraude. Restaria, então, somente a hipótese legal de falta de entrega. Vejamos o texto legal a respeito, transcrito a seguir:

Lei n.º 10.426/2002:

(...)

*Art. 7º O sujeito passivo que **deixar de apresentar** Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, **nos prazos fixados**, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (*"Caput"* do artigo com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)*

(...)

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

(...)

Ao contrário da pretensão do recorrente, não pode o julgador administrativo opor-se à aplicação da lei. Ao contrário, como órgão administrativo vincula-se a ela. O caso dos autos integra um contexto de descumprimento de obrigação acessória para o qual, se fosse possível entendê-lo abrangido pelo art. 138 do CTN, estaríamos retirando ilegalmente do ordenamento jurídico a aplicação de multa **por atraso** na entrega extemporânea das declarações. E, ademais, estaria esta Turma Julgadora a admitir, ainda que de forma indireta, o benefício da própria torpeza em favor do contribuinte que atrasasse o envio das suas declarações.

É de se observar que o art. 138 do CTN se refere a pagamento do tributo objeto de denúncia espontânea e mitigação das sanções decorrentes da falta de pagamento tempestivo. Vejamos o texto do art. 138 do CTN, transcrito abaixo:

*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. (grifei).*

Pelas razões já expostas já é possível perceber a inconsistência da tese que pretenda incluir sob o alcance do citado dispositivo a infração relativa a atraso na entrega de declaração. Mas acrescente-se que o texto legal mencionado dirige-se a tributo, e não a obrigação acessória, e, ainda que se pretenda inferir que a expressão "*se for o caso*" como permissiva para a ideia de que ali se insira (quando "*não for o caso*") a multa por atraso (pois não configura tributo devido), é importante destacar que a referência se dá com relação a circunstâncias nas quais não há imposto devido apurado, porém houve infração a reduzir o montante da base de cálculo ou do tributo, como por exemplo, hipótese de infração que teria aumentado indevidamente prejuízo fiscal, saldo negativo do imposto etc.

Por fim, a Súmula CARF n.º 49 pôs fim às divergências a respeito do tema:

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

Os excertos doutrinários trazidos pelo recorrente não têm a força necessária para impor interpretação contrária à da lei que exige a multa por atraso na entrega da DCTF. Somente devem ser observados pela administração tributária os entendimentos doutrinários para os quais a lei passou a atribuir eficácia normativa. O julgamento administrativo deve obedecer às exigências e parâmetros legais, não havendo espaço para aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade nos casos em que se impõe a observância do princípio da legalidade.

Logo, não assiste razão ao recorrente quanto a esta matéria de seu recurso.

1.2. Multa por atraso na entrega de DCTF deve observar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aqui o recorrente alega que há ilegalidade na falta de compatibilidade entre o valor da multa lançada de ofício com a infração cometida. Acusa a administração tributária de ofensa ao princípio da proporcionalidade, acrescentando que a multa fora aplicada sem que tivesse havido qualquer prejuízo ao Fisco.

Aduz que a Constituição Federal ao garantir os direitos fundamentais dos administrados considera que devam ser observados os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, e que, no caso concreto, a multa aplicada não é razoável nem proporcional.

O recurso voluntário ilustra suas razões com trechos transcritos de doutrinas. Registre-se que não há qualquer imperativo que vincule esta Turma Julgadora a posições ou opiniões decorrentes das doutrinas reproduzidas no corpo do recurso.

Os argumentos recursais esbarram na obrigação de a administração pública observar o princípio da legalidade. O texto legal (art. 7.º, § 3.º, II, da Lei n.º 10.426/2002) define que a multa deve ser aplicada para a DCTF entregue em atraso ou não entregue, e no valor mínimo de R\$ 500,00. Ou seja, a base para o cálculo da multa, o percentual ou o valor, e a definição do que configura a infração (atraso ou falta de entrega de cada declaração) constam do texto legal.

Equivoca-se o recorrente ao pressupor que cabe ao agente público essa gradação da justiça, razoabilidade, proporcionalidade ou legalidade da penalidade, ou a avaliação sobre conveniência e oportunidade da aplicação da multa adstrita a descumprimento de obrigação acessória conforme a capacidade econômica do sujeito passivo, exatamente por necessidade de observação obrigatória do princípio da legalidade. Ao agente público, reitera-se, cabe respeitar o produto do processo legiferante do ente federado.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, cabendo tão somente ao Auditor Fiscal, após verificar o descumprimento da obrigação principal ou acessória, observar os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, nunca sopesar à margem dos limites legais se o lançamento deve ou não ser constituído, ou se uma penalidade deve ou não ser aplicada ou se deve ou não ser reduzida ou majorada, com base em critérios subjetivos, não normativos. Abaixo os artigos 142, parágrafo único, do CTN, e 10 do Decreto n.º 70.235/72, que dispõem a respeito:

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Não menos importante é esclarecer sobre o alcance da proibição contida no art. 150, IV, da CF/88, trecho a seguir:

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

*IV - utilizar **tributo** com efeito de confisco;*

(...) (grifei).

Perceba-se que a limitação constitucional dirige-se a tributo, não a multa. Os conceitos e finalidades de um e de outro são notadamente bastante diferentes, não se podendo entender que a proibição constitucional de utilização de tributo com o intento de confisco possa representar suporte para balizamento do eventual caráter confiscatório ou não de multas tributárias.

Logo, correta a providência tomada pelo Auditor Fiscal ao lavrar o auto de infração exigindo a multa por atraso na entrega das DCTFs, e consubstanciada pela decisão recorrida, pois, caso contrário, haveria motivo para responsabilização funcional do agente público, já que a infração relativa ao cumprimento da obrigação acessória foi constatada.

Não é demais mencionar também a Súmula CARF n.º 2, que veda posicionamento do CARF a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária. Sendo a base de cálculo da multa definida em lei, eventual ponderação sobre ofensa desta ao dispositivo constitucional da proibição de instituição de tributo com efeito de confisco esbarraria nesta Súmula.

Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não cabe razão ao recorrente também nessa parte de sua contestação em recurso voluntário.

Conclusão.

Pelo exposto, não havendo razões para afastar a incidência da multa por atraso na entrega das DCTFs, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Angelo Abrantes Nunes - Relator.