



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000287/2009-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.062 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2020
Recorrente ESTRUTURAS METALICAS BAPTISTELLA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO

É devida a multa no caso de falta de entrega da declaração no prazo estabelecido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NULIDADE

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade/ilegalidade de lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Wilson Kazumi

Nakayama (Suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº **14-28.026 – 3ª Turma da DRJ/RPO**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

*Versa o presente processo sobre auto de infração (fls. 2/9), mediante o qual é exigido da contribuinte acima identificada crédito tributário relativo à **multa por falta de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF)**, relativa **aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007**, no valor de R\$ 145.274,42.*

Ciente do lançamento, a contribuinte ingressou com impugnação (fls.51/88) na qual solicita o cancelamento da exigência tributária, sob as seguintes alegações, em resumo:

Não poderá prosperar a ação fiscalizadora já que não está alicerçada em princípios que regem a sua exatidão, liquidez e certeza, pois o fato apurado pelo fisco é muito confuso e se baseia exclusivamente em arquivos magnéticos, não confrontando na sua análise fiscal outros documentos, tais como Razão, balanço, pagamentos, extratos bancários, estoques, conhecimentos rodoviários etc, ou seja, seu levantamento é superficial, pois está divorciado de documentos contábeis essenciais para precisar a exatidão dessas diferenças, ferindo os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, eficiência e verdade material, devendo ser anulado, pois se o fato apurado pelo fisco é dado por inexistente, inexistente o fato gerador do tributo, desse modo não pode prevalecer a obrigação tributária (Código Tributário Nacional - CTN, art. 113, §1º).

Configura caso de nulidade, pois pressupõe que, ao ensejo do lançamento original, houve modificação na indicação de motivos e enquadramento, e, na medida em que eles são alterados, significa que ou a lei invocada não era aplicável ao caso, ou o fato descrito inicialmente não era o previsto na lei, indicando que o lançamento original estava viciado por ilegalidade ou falta de tipicidade.

Não houve qualquer tipo de prejuízo para a Administração Tributária, seja porque as informações ficaram zeradas pela compensação. Ainda que DCTF tivessem sido entregues à fiscalização com dados incompletos (que não é o caso), a multa se mostra completamente confiscatória e desproporcional, merecendo ser totalmente cancelado o auto de infração, com fulcro no CTN, art. 156, IX.

Os elementos essenciais da norma jurídica tributária não estão claramente delineados no auto de infração, tendo que se apegar ao princípio da verdade material, pois a Constituição Federal (CF), art. 5º, LV, assegura aos litigantes em processo administrativo o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

À luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese, a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do Fisco, e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária, que pressupõe a ocorrência do fato gerador, não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

O indício somente serve como prova indireta se a sua ocorrência não permitir senão a hipótese da ocorrência do fato a ser provado. Se for possível a alegação de que poderia não ter ocorrido o fato a ser provado (ainda que haja toda probabilidade de que ele tenha de fato acontecido), não se estará diante de uma prova indireta, mas de uma mera presunção.

No caso em tela, a ocorrência do fato que motivou o lançamento é apenas possível erro formal, já que fora objeto de compensação pelas Dcomp constantes nos autos, portanto não é provável, menos ainda, certa.

A exigência está baseada em presunção simples, donde tem-se por não provado o fato alegado. Se a prova de sua ocorrência cabia ao Fisco, então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada, não se sustentando a pretensão.

O auto de infração é nulo desde seu início por não atender os requisitos para sua lavratura, isto porque não permite ao contribuinte precisar exatamente a infração cometida, vedando o pleno exercício ao seu direito ao contraditório e ampla defesa. A ausência da descrição do fato de forma clara e precisa impossibilita a ampla defesa.

A "Descrição da Infração Averiguada", tal como apresentada, e os documentos juntados ao auto de infração são insuficientes para se estabelecer ao certo se o fiscal realmente constatou se houve a venda de mercadorias sem notas fiscais ou se apenas em razão da não escrituração das notas fiscais de entrada presumiu a venda sem notas fiscais.

A decisão prolatada pelo fiscal revela-se uma total insegurança quanto ao enquadramento dos fatos descritos nos dispositivos geradores das respectivas obrigações, sequer arrolando que o contribuinte autuado compensou seus créditos de IPI alicerçados no art. 11 da Lei (sic).

Não pode ser punida com o mesmo rigor imputado a quem descumpre totalmente a obrigação acessória. Erros formais sanáveis de maneira alguma podem gerar novo pagamento de tributo, mas, sim, apenas uma multa de caráter educativo, proporcional à infração cometida, nunca tomando como base de cálculo o valor de todas as suas operações, como quer a pretensão fiscal.

Não pode uma simples multa repulsora (sic) de um vício formal, integrante do adimplemento de uma obrigação acessória, vir a assumir caráter confiscatório. É de se notar que os Tribunais Superiores possuem julgados condenando veementemente a aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, mormente quando não houve comprovação de prejuízo para o Fisco.

O Supremo Tribunal Federal (STF) sufragou a orientação de que a limitação ao poder de tributar estende-se às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que elas não tenham natureza de tributo.

Evidencia-se a confusão cometida pelo Fisco, a colher de maneira equivocada os elementos fáticos, supostamente ensejadores da autuação fiscal, uma vez que houve cumprimento da obrigação acessória e aplicou uma multa excessiva, que em tese, pela doutrina e jurisprudência, fere o princípio da razoabilidade e legalidade.

É indevido o presente auto de infração, que se deu em razão da PER/Dcomp, que se deu ao creditamento de IPI adquirido de comerciante (50%), na forma do art. 165, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIPI/2002) -, e do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

Tais dispositivos legais demonstram a excessiva glosa do referido tributo, que fora objeto da compensação do próprio IPI, PIS e Cofins dos exercícios de 2005/2006/2007 e 2008, oriundos do saldo PER/DComps transmitidas em 2004.

A presente pretensão fiscal não pode prosperar, pois o entendimento do agente fiscal aniquilou a hierarquia das leis, ratificado pela doutrina e jurisprudência, devendo ser anulado o auto de infração.

"Os períodos abrangidos pela referida fiscalização demonstra a exigência fiscal, os valores exigidos dizem respeito a débito supostamente remanescente do saldo credor de IPI no período de 04/2002 a 12/2007."

A PER/DComp que originou a consolidação dos créditos tributários ocorreu no segundo semestre de 2004, e o referido mandado de procedimento fiscal (MPF) fora expedido em 02/12/2008, ou seja, 6 meses após o prazo prescricional de 5 (cinco) anos da realização do fato gerador (envio da DComp).

A Fazenda Pública já decaiu do direito de constituir o crédito tributário relativamente a este período, uma vez que este crédito já foi tacitamente homologado após o transcurso do prazo de cinco anos a que se refere o CTN, art. 150, § 4º.

Como aponta o auto de infração, a multa aplicada é de 75%, incidentes sobre a diferença tributada, quando o principal já se encontra atingido pela decadência. A multa se revela excessiva.

Requeru seja "admitido e anulado o presente recurso administrativo".

Do Acórdão de Manifestação de Impugnação

A 3ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão nº **14-28.026**, julgou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO

É devida a multa no caso de falta de entrega da declaração no prazo estabelecido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

NULIDADE

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade/ilegalidade de lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. MULTA POR FALTA DE ENTREGA DA DCTF

Tratando-se de lançamento de ofício, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

A decisão *a quo* considerou a Impugnação Improcedente, com base nos seguintes **fundamentos**:

Preliminares

1. De plano há que se ressaltar que a impugnação apresentada é confusa, citando diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, sem indicar em que ponto se aplicariam ao lançamento em debate, além de se reportar a fatos que nada têm a ver com o auto de infração .que ora se analisa, como no caso da "excessiva multa isolada sobre período prescrito".

Nulidade

2. Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do PAF.

3. Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.
4. Verifica-se que os critérios que embasaram a autuação se encontram suficientemente elucidados e justificados no termo de verificação fiscal anexo aos autos, do qual foi cientificada a contribuinte. O presente auto de infração contém todos os citados requisitos, possuindo as condições necessárias para produzir o efeito que lhe compete, conforme determina o CTN, art. 142.

Decadência

5. No que se refere à decadência, não assiste razão à interessada. Trata-se de lançamento de ofício, devendo-se aplicar o disposto no CTN, art. 173, I.
6. Assim, tratando-se o fato gerador mais antigo de autuação relativa a multa por falta de entrega da DCTF do 1º semestre do ano-calendário de 2005, que deveria ser apresentada até 31/07/2005, o lançamento só poderia ser efetuado após o vencimento do prazo, ou seja, a partir de 01/08/2005. Logo, iniciou-se a contagem do prazo decadencial em 1º de janeiro de 2006, encerrando-se em 31 de dezembro de 2010.
7. Tendo sido feito o lançamento de ofício em 20/10/2009, com ciência da contribuinte em 21/10/2009, não procede a preliminar de decadência levantada.

Mérito

8. O presente processo trata da cobrança de multa por falta de entrega da DCTF relativa aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.
9. Portanto, diferentemente do que alega a impugnante, não se trata de um mero vício formal, mas de falta de cumprimento de uma obrigação acessória.
10. Por ser o lançamento ato privativo da autoridade administrativa é que a lei atribui à Administração o poder de impor, por meio da legislação tributária, ônus e deveres aos particulares, denominados, genericamente, obrigações acessórias, que têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º). Quando a obrigação acessória não é cumprida, fica subordinada à multa específica (CTN, art. 113, § 3º). Assim é que a Administração exige do particular diversos procedimentos.
11. A obrigatoriedade de entrega da DCTF nos anos-calendário em questão foi estabelecidas nas Instruções Normativas (IN) SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, nº 583 de 20 de dezembro de 2005, e nº 695, de 14 de dezembro de 2006. A falta de apresentação da DCTF enseja a aplicação da multa de ofício, conforme previsão constante da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, art. 7º, II, e § 3º, II.
12. A exigência da penalidade independe da existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. Ressalte-se, ainda, que, segundo o CTN, 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.

13. Dessa forma, restou caracterizada a situação fática que originou o lançamento, tendo sido aplicada a legislação pertinente.
14. Os protestos da impugnante quanto à multa aplicada voltam-se, portanto, contra a própria constitucionalidade da lei que a instituiu, quando afirma que seria confiscatória e desproporcional.
15. Não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela CF, art. 102.
16. A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infra legal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.
17. Vale dizer que, inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expungida do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal.
18. Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, as normas inquinadas de inconstitucionais pelo impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.
19. Ademais, a vedação ao confisco pela CF é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.
20. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, em síntese, com as seguintes razões e fundamentos jurídicos:

Das Preliminares

1. - A sanção jurídica pode ser definida como a consequência negativa atribuída à inobservância de um comportamento prescrito pela norma jurídica, que deve

ser imposta pelos órgãos competentes, se necessário com a utilização de meios coercitivos.

2. - Ao estabelecer a sanção jurídica, atribui o legislador uma consequência negativa à prática do comportamento ilícito, pretendendo assim incentivar a observância das condutas prescritas pela lei e a jurisprudência.
3. - No caso das sanções administrativas retributivas é preciso além da necessária previsão em lei, tanto da infração como da sanção (princípio da legalidade), é preciso que haja na lei formal uma completa descrição da situação de fato que autoriza o exercício da competência punitiva, restringindo ao máximo o campo da discricionariedade administrativa em tal seara (princípio da tipicidade)
4. - Trata-se, portanto de uma medida de caráter aflictivo, cujos efeitos causam um mal a quem descumpre, os comportamentos previstos no ordenamento jurídico.
5. - A hipótese de incidência da norma punitiva, bem como seu mandamento, devem ser estipulados pelo legislador, não pelo agente administrativo, pois o princípio da segurança jurídica, corolário do Estado de Direito, exige dos entes estatais previsibilidade em sua atuação, de modo que não seja o particular surpreendido pelo Estado.
6. - Portanto REGULAMENTOS ADMINISTRATIVOS não podem criar ilícitos administrativos e as respectivas sanções.
7. - Trata-se de incursão indevida da Administração Pública em matéria reservada ao legislador, pois o é o princípio da segurança jurídica dá origem ao princípio da tipicidade.
8. - Sendo assim tipicidade exige que o comportamento proibido esteja descrito de modo claro e preciso na norma jurídica, assim como exige precisão e clareza na descrição da sanção a ele correspondente.
9. - A imposição de sanção administrativa retributiva depende da culpa do infrator, em função do subprincípio da adequação, corolário do princípio da proibição do excesso, que por sua vez decorre do princípio fundamental do Estado de Direito, sendo assim, evocamos os tópicos abaixo para evidenciar e elucidar os excessos aplicados a esse caso concreto que em tese se divorcia-se do princípios :
 - I) princípio da legalidade
 - II) princípio da segurança jurídica;
 - III) princípio da proibição do excesso;
 - IV) princípio da proteção jurídica e das garantias processuais

Senão vejamos:

10. - Não se pode falar em edificação definitiva do crédito, se a inobservância da lei ou da lógica tributada propiciar o seu cancelamento, retificação ou anulação da assiete originária. Tratando-se de acerto de ofício, deve ser precedido de esclarecimentos, pois na feitura do **AUTO DE INFRAÇÃO**, não poderá fundar-se em presunções, é preciso especificar com clareza o dispositivo infringido para dar validade a todo processo administrativo.
11. 11 - A tarefa de lançar o imposto /contribuição deve se exaurir em certos casos, antes de se impor à penalidade, notificar a exigência ao contribuinte, e não impor no, mesmo instante em que se exige a formalidade da obrigação acessória, a fiscalização, lança sumariamente a sanções embasadas em dispositivos regulamentares, não respondendo ao contribuinte uma série de perguntas e dúvidas querendo prevalecer sua persuasão arbitrária, não dando a mínima chance de elucidação ao contribuinte. '
12. - A regra é que na impossibilidade da prestação impede a formação do vínculo, ocorrendo sem culpa do devedor, extingue-se a obrigação.
13. - Ou seja, A sanção tem por finalidade inibir os possíveis infratores da legislação, castigando-os, evitando reincidências, com função educativa e proteção ao interesse da arrecadação, de modo a estimular o cumprimento da obrigação tributária.
14. O procedimento administrativo recebeu com o texto da Constituição da República de 1988, novo, progressista e liberal enfoque, assegurando expressamente a garantia do "devido processo legal" nos processos administrativos, senão vejamos:

"Art. 5º - inciso LV da CF/88:

LV - Aos litigantes, em processo judicial ou ADMINISTRATIVO, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes" (o destaque é nosso).
15. Teve por fim assim, o legislador constitucional ao incluir o processo administrativo, lado a lado com o judicial, dar a todos os procedimentos administrativos, quer sejam revisivos, sancionatórios ou disciplinares as mesmas garantias do processo judicial.
16. - Temos que a Multa é a prestação compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual).
17. - Diferenciam-se do tributo porque neste a prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, exercendo função paraestatal, tem por causa a realização de um fato lícito qualquer (ter renda, ser proprietário, exportar, receber serviços públicos, ter imóvel valorizado por obra pública, ser empregador etc).

18. - A simples existência de dispositivo legal prescrevendo a multa pelo atraso na entrega de DCTF, calculada com base em percentual do tributo informado em declaração, não é suficiente para que sua exigência seja válida.
19. - Isto porque, se é verdade que o ato administrativo de constituição da 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.
20. - Apesar de não estar descrito de forma direta no texto constitucional é um dos mais importantes princípios constitucionais, o chamado princípio da proporcionalidade.
21. Segundo PAULO BONAVIDES in Curso de Direito Constitucional, 14a Ed., Ed. Malheiros, p. 400. , o princípio da proporcionalidade fica erigido em barreira ao arbítrio, em freio à liberdade de que, à primeira vista, se poderia supor investido o titular da função legislativa para estabelecer e concretizar fins políticos.
22. Continuando em sua lição, o autor afirma que, a rigor, tais fins não podem contrariar valores e princípios constitucionais. E um destes princípios vem a ser precisamente o da proporcionalidade, princípio não escrito, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertence à natureza e essência do Estado de Direito.
23. - O competente autor (PAULO BONAVIDES) define o princípio da proporcionalidade, como vedação ao arbítrio do legislador, impondo a este que deve conduzir a produção legislativa em harmonia com todo o sistema jurídico, havendo ainda que cuidar para que o fim pretendido pela norma (bem jurídico tutelado) seja atingido através de meios menos gravosos ao ordenamento e aos direitos e garantias dos cidadãos.
24. - Assim sendo, entendemos só ser cabível no plano dos limites qualitativos das infrações fiscais, a abordagem das magnas questões do direito de defesa e do processo de revisão do ato administrativo é que deve ser aplicado a respectiva sanção.

Do Mérito

Das Provas

25. Em momento nenhum do presente relatório, o fisco indica que os valores "obrigados a informar" estavam zerados, pois foram objetos de compensação de valores que estão citados nos autos, sendo assim, fica comprovado de forma cabal que inexistiam as bases de cálculos das importâncias utilizadas no presente auto de infração por valores "zerados", e sua reivindicação só seria exigível se "possível glosa" não se deparasse na fase ligitiosa (recurso administrativo), onde seria ou não confirmado sua essência.

26. - Sem embargos, fraude e conluio atos e fatos não são presumíveis, devendo ser provados por quem os alega. E qualquer operador do direito sabe que ninguém precisa provar sua inocência, esta sim, é sempre presumida, como dita a Carta Magna, portanto trata-se de presunção de fato sem a efetiva certeza.

27. - O festejado Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva nos dá o significado aplicável do termo "suposto", da seguinte forma, vejamos:

"SUPOSTO: Revela a qualidade do que não é real: é fingido, é hipotético. É o que, embora oferecido ou apresentado como verossímil ou admissível, não é demonstrado, é falso, é enganoso."

28. Como se disse, "vestígio" não é meio suficiente para confirmar a autuação.

29. - A respeito, o I. Ministro Moreira Alves, do C.STF, em sua conferência para o IX Simpósio Nacional de Direito Tributário realizado em São Paulo, asseverou, de forma categórica e com invejável maestria que:

Indício em si mesmo não é prova. É um fato em cuja certeza depende de uma prova (documento, testemunha, etc.) para provar que um fato é verdadeiro. Vezes há em que apenas um indício, desde que veemente, pode levar à conclusão da ocorrência de um fato. Indício veemente é igual à presunção legal relativa (o Estado dele se serve, o contribuinte pode provar o contrário; e o juiz dirá se caracteriza ou não o fato gerador).

30. - Exemplificando, no empréstimo de uma casa para moradia, de pai para filho, a legislação do Imposto de Renda considera rendimento de aluguel, mas o pai pode provar que se trata de comodato (empréstimo gratuito de coisa não fungível).

Ficção é a mentira legal, ao-contrário da presunção, que não é mentira, mas uma probabilidade."

31. - O antigo Tribunal Federal de Recursos decidiu

"qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dúvida ou suspeição é nulo, pois não se pode presumir a fraude que, necessariamente, deverá ser demonstrada" (AC nº 24.955, DJU, 9/5/69).

32. - No antigo colegiado deste douto conselho (2o Conselho de Contribuintes) ficou assentado que:

"Indício ou presunção não podem por si só caracterizar o crédito tributário." (acórdão 51.841, in "Revista Fiscal" de 1970 . decisão nº 69) e que "para efeitos legais não se admite como débito fiscal o apurado por simples dedução." (acórdão 50.527, D.O.U. de U.7.69.seção IV).

33. - Também confirma do nosso entendimento, o ilustre professor da PUC e da USP, na cadeira de Direito Tributário, Dr. Paulo de Barros Carvalho, para quem:

"...a prova há de ser feita em toda a sua extensão, consoante esquemas rígidos de aplicação das regras atinentes, de tal modo que se assegure, com todas as garantias

possíveis, as prerrogativas constitucionais de que desfruta o contribuinte brasileiro, de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar."

Do Princípio da Proporcionalidade Perante ao Descumprimento de Obrigação Acessória

34. O processo tributário para estar regularmente estruturado segundo os princípios constitucionais, é fundamental que este esteja vinculado a outros princípios processuais que atendem a natureza dessa relação obrigacional tributária e com a necessária conexão entre o processo judicial e o administrativo.
35. Como é um instrumento de atuação, o direito material, espera-se que dele cumpra as finalidades que lhe são colocadas, distribuição de justiça e pacificação dos conflitos, serem ágil, claro, lógico, sem que com isso venha a ferir, a prejudicar qualquer das garantias que estão institucionalizadas pela própria Constituição
36. - Essa finalidade do processo administrativo tributário tem imediatos efeitos nos princípios ou máximas que o estruturam, para assegurar uma efetiva tutela legal, refletida pelos poderes de cognição dos julgadores na delimitação fática do processo e na natureza e limites do objeto do processo.
37. - Então, nesse sentido, as formalidades essenciais são necessárias para se obter a certeza jurídica e a segurança processual, sem que se leve esse excesso de rigores formalísticos, não se levar adiante o objetivo maior do administrativo tributário, pois nos órgãos do processo administrativo tributário estão envolvidos não apenas os representantes do Estado, mas também os representantes da sociedade, o que se constitui num mecanismo do exercício do Estado Democrático de Direito. Aliás, disse Canotilho :
- "... O verdadeiro exercício da democracia se dá na possibilidade de uma maior participação da sociedade em todos os interesses do listado, Logo, não poderia ser diferente nesse que está tão de perto ligado a todos os interesses dos cidadãos que é aquele da sua "contribuição", da sua participação efetiva com o bem estar social, levando aos cofres o dinheiro que o Estado precisa para alcançar suas finalidades. "
38. - Para dar a concretude a tal apreciação, tomemos como in concreto a hipótese em que o atraso de um único dia na entrega da DCTF pode ensejar na aplicação de multa, sem a devida "observação" se os tributos devidos pela empresa foram recolhidos dentro do vencimento ou não.
39. - Para garantir o cumprimento de uma simples obrigação acessória, o exagero de uma multa por tal acontecimento, submerge o direito de propriedade do contribuinte, dele extraindo valores elevadíssimos, nesta ocorrência, por não haver nada que justifique a subtração de tais valores tão elevados do patrimônio do particular, pode-se dizer que tal multa é inclusive confiscatória
40. Diante disto a função precípua da obrigação acessória cumprida com atraso pelo contribuinte (fornecer os elementos para a apuração de eventual tributo devido), e o dano decorrente do ilícito praticado (que é nenhum, pois não

houve fraude e o tributo foi regularmente recolhido), claro está que a multa aplicada não é razoável, isto porque, há muito, está consagrado que as punições, sejam elas penais ou administrativas, devem guardar relação com a gravidade do ilícito que visam coibir.

41. Por outro lado, é na doutrina e jurisprudência que tem se firmado que as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por sancionarem deveres instrumentais sem correspondência econômica delimitável, devem ser fixadas sempre em valor fixo, e não tomar por base o valor do tributo declarado, senão vejamos:

AMS nº 200272060019480:

"MANDADO DE SEGURANÇA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
DESCUMPRIMENTO. MUL-TA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa, como sanção pelo descumprimento de obrigação acessória, deve guardar proporção com o "dano" causado por este mesmo descumprimento, não podendo desvirtuar sua natureza, a ponto de tornar mero instrumento arrecadatário, de efeito nitidamente confiscatório. (TRF da 4ª Região, Segunda Turma, AMS nº 200272060019480, Rei Juiz Alcides Vettorazzi, DJ 17/03/04)

42. - Nesta linha, confira-se o julgado do TJ/MG.....pela aplicação de multa em valores fixos em decorrência de descumprimento de obrigação acessória:

"Da leitura dos dispositivos legais, e tendo-se em conta os comentários transcritos 'supra', nota-se que a previsão de cálculo da multa em percentual sobre o valor da operação não se mostra viável, neste caso, pois, como se viu, não há operação tributável, e conseqüentemente, valor principal exigível. Por restar inviabilizado o cálculo da multa desta forma, deve ser cominada em valor fixo, sempre em atendimento ao princípio da razoabilidade." (PROCESSO 1.0525.03.0209148/001, REL. DES. EDGARD PENNA AMORIM 8ª CC, DJ 02.08.07)

43. - De outro giro objeto dessas obrigações acessórias consiste usualmente nos deveres de manter e escriturar determinados livros, nos quais são registradas operações sujeitas à incidência de tributo, preencher emitir determinados documentos, também relacionados a tais operações e prestar declarações ao Fisco. (Decomain, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional - São Paulo - Ed. Saraiva, 2000, p. 453454 - destacou-se).

44. - Amaro 'identifica fatos geradores distintos para a obrigação principal e a obrigação acessória:

Ora, tanto a obrigação principal quanto a obrigação acessória 'decorrem da obrigação tributária', e ambas supõem, para nascerem, que ocorra o pressuposto de fato legalmente definido (fato gerador). Ou seja, em ambos os casos, requer-se a ocorrência de um fato (legalmente qualificado) para surgir o dever jurídico (do sujeito passivo) de prestar algo (dar, fazer ou não fazer) em proveito do sujeito ativo, podendo esse dever jurídico ter por objeto dar ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro ou de outro modo satisfazê-lo, para atender ao seu interesse de fiscalizar e de arrecadar as prestações que lhe sejam devidas.

45. - Ainda assim o autor acima delineia assim tal matéria: "as obrigações tributárias acessórias (formais ou ainda, instrumentais), objetivam dar meios à

fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja ou possa estar, submetido." (Direito Tributário Brasileiro, 9a edição, Ed. Saraiva, São Paulo, p.243p

46. - Portanto consideram-se elementos essenciais jurídica tributária os que de algum modo, influem no quantum do tributo; a saber:

A hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei, NÃO POR MERA INSTRUÇÃO NORMATIVA, PELO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS.

47. - Como ensina SCHUBERT DE FARIAS MACHADO em estudo similar na Revista Dialética do Direito Tributário nº 107,pg. 69

"os referidos dispositivos constitucionais, considerados em conjunto, levam a uma consequência inexorável: é necessário um vínculo de proporcionalidade e razoabilidade entre o ilícito e a pena cominada em lei, sem o qual esta restará inconstitucional".

48. - Ainda nesse esboço merece destaque a lição de Sacha Calmon a respeito de Infração Substancial e Infração Formal:

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumprir obrigação principal são chamadas de "moratórias" ou "de revalidação" e as que sancionam aos- que desobedeceu a obrigação acessória respondem pelo apelido de "formais" ou "isoladas" (Coelho Sacha Calmon Navarro.' Infrações Tributárias e suas Sanções - São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 32)

49. - Sendo assim a sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.
50. - São nesse prisma que a decisão prolatada pela junta julgadora revela-se uma total insegurança, pois contra-sensos como o aqui, travam-se hoje no nosso País um arrepiante duelo fiscal, o da sociedade oprimida por impostos, e os impostos beirando a extorsão, por conta das "instruções" arrecadatórias do fisco travestidas da mais estrita legalidade.

Da Severidade das sanções tributárias e a proibição ao confisco

51. - Ainda que as sanções às infrações tributárias tenham sempre a mesma finalidade, qual seja, de forçar o pagamento dos valores devidos ao Erário, tais sanções não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade.
52. - A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos, mas a multa aqui aplicada é absolutamente abusiva, não podendo passar pelo crivo do PODER JUDICIÁRIO, por ser confiscatório.

53. - Sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor de base de cálculo do tributo, como o valor da operação.
54. - Disso ocorreria se o legislador, ao estipular as multas, atentasse para o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, extraído da própria natureza do direito posto, o que certamente não aconteceria o confisco.
55. - Razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.
56. - Sobre o Princípio da Razoabilidade merece destaque a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello in "Curso de Direito Administrativo", Malheiros, 2002, 14a ed., p. 91-93:
- "PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE: Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer, pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis, as condutas desarrazoadas e bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada."
57. - Com efeito, o fato de a lei conferir ao administrador certa liberdade (margem de discricção) significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas.
58. - Não significa, como é evidente, que lhe haja outorgado o poder de agir ao sabor exclusivo de seu libito, de seus humores, paixões pessoais, excentricidades ou critérios personalíssimos, e muito menos significa, muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicando.
59. Em outras palavras: ninguém poderia aceitar como critério exegético de uma lei que esta sufrague as providências insensatas, que o administrador queira tomar; é dizer, que avalize previamente as condutas desarrazoadas pois isto corresponderia irrogar dislates à própria regra de Direito.
60. Fácil é ver-se, pois, que o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios da legalidade (arts. 5º, II, 37 e 84) e da finalidade (os mesmos e mais o art. 5º, LXIX, nos termos já apontados).

61. Não se imagine que a correção judicial baseada na violação do princípio da razoabilidade invade o "mérito" do ato administrativo, isto é, o campo de "liberdade" conferido pela lei à Administração para decidir-se segundo uma estimativa da situação e critérios de conveniência e oportunidade.
62. - Tal não ocorre porque a sobredita "liberdade" é liberdade dentro da lei, vale dizer, segundo as possibilidades nela comportadas. Uma providência desarrazoada, consoante dito, não pode ser havida como comportada pela lei. Logo, é ilegal: é desbordante dos limites nela admitidos.
63. - Erros formais sanáveis de maneira alguma podem gerar novo pagamento de tributo, mas sim, apenas uma multa de caráter educativo, proporcional a infração cometida, nunca tomando como base de cálculo o valor de todas as suas operações, como quer essa pretensão fiscal.
64. - Não se pode uma simples multa repulsora de um vício formal, integrante do adimplemento de uma obrigação acessória, vir a assumir caráter confiscatório.
65. - E de se notar que os Tribunais superiores possuem julgados condenando veementemente a aplicação de multas sobre descumprimento de obrigações acessórias, mormente quando não houve comprovação de PREJUÍZO para o Fisco utilizando do seguinte trecho:

[....]

Da multa com efeito confiscatório

66. - O Supremo Tribunal Federal sufragou a orientação de que a limitação ao poder de tributar estende-se às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que elas não tenham natureza de tributo. Destacamos os seguintes precedentes:
- [...]
67. - Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: O NÃO CONFISCO!
68. - Assim, o direito de tributar, de competência do Estado, não pode permitir a destruição.
69. - A Suprema Corte Norte Americana reafirmando a frase de Marshall disse:
- " O poder de tributar não é o poder de destruir e sim o poder de conservar" (The power to tax is the power to keep alive)."
70. No Brasil o Ministro Orozimbo Nonato, em 1953, em RE nº 18.331 consignou em outras palavras:

"O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e com direito de propriedade"

71. - E concluir sobre o tema do episódio confiscatório, citamos o caso em que se apreciava a possibilidade de cobrança de contribuição previdenciária sobre servidores inativos, entendeu a Suprema Corte Brasileira o que segue (excerto da ementa da decisão):

"A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado / tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das/múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade." (ADI 2010/MG, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJU 12.04.02).

72. - Assim sendo, temos que a multa é necessária para coibir a inexecução da obrigação tributária substancial para coibir a fraude, mas é inadequada quando a sua grandeza, no sentido de que não atinge a finalidade perseguida, destruindo o bem do qual o fruto é desejada.

Da relevação da multa

73. - Carece ao mesmo tempo, ser relevado e apreciado por essa circumspecta instância administrativa o percentual aplicado por tal multa, pois merece reparo já que a Lei nº 11.941/2009 atenuou os percentuais da multa, gerando a necessária e inafastável aplicação retroativa, devendo ser aplicada para todos os fatos geradores ocorridos de acordo com o artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional:

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

.....

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

74. - E para rematar o episódio, se devido fosse a multa aplica, as DCTF atrasadas deveriam sofrer a multa mínima (R\$ 500, 00) por período não entregue, pois a compensação dos valores citado nos autos demonstram que as importâncias

estavam "zeradas", e sua "possível glosa" se depara na fase litigiosa (recurso administrativo), onde será ou não confirmado sua essência.

75. - Por esse ângulo é certo que o valor aplicado é incoerente já não houve qualquer prejuízo para a administração tributária, porque os resultados dos valores apurados seriam iguais a zero devido a compensação do saldo credor do "IPI alíquota zero" e por afinidade dos princípios de cálculos (aritméticos), qualquer percentual multiplicado por zero seu resultado será "consecutivamente saldo zero".

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Ressalta-se que, da mesma forma que a impugnação, “o recurso apresentado é confuso citando diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, sem indicar em que ponto se aplicariam ao lançamento em debate”.

Das Preliminares

A recorrente aponta, genericamente, a contrariedade de diversos princípios constitucionais e a falta de clareza do lançamento, o que, em tese, ensejaria cerceamento do direito de defesa e por consequência, a nulidade do ato.

A imputação fiscal é claríssima, a falta de apresentação de DCTF, relativa aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, e dessa acusação a recorrente tenta se defender na Impugnação e no Recurso Voluntário.

Portanto, não vislumbro azo à nulidade. Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Quanto aos princípios constitucionais, rejeita-se as alegações da Recorrente com base na **Súmula CARF nº 2**, transcrita a seguir:

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

Portanto rejeito as preliminares de nulidade alegadas pela recorrente.

Do Mérito

Das Provas

Os valores dos tributos que não foram informados em DCTF pelo contribuinte, constam em demonstrativo elaborados pela Autoridade Fiscal, na apuração do PIS e COFINS não-cumulativos (fls. 38) e do IPI (fls. 49).

Não se aplicam ao presente caso as alegações do contribuinte quanto à presunção dos fatos, por indício e vestígios, pois esses foram apurados por prova direta, a não constatação de apresentação de DCTF.

Alegação de Inconstitucionalidade

Da parte conhecida, grande parcela do recurso envolve a suscitação de inconstitucionalidades, tais como o princípio da vedação ao confisco e o princípio da proporcionalidade. No entanto, a inconstitucionalidade não pode ser arguida pelos colegiados do Carf para afastar multa legalmente prevista, conforme Súmula nº 2, art 26-2 do Decreto 70.235/72 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Legalidade da previsão da multa

A obrigatoriedade de entrega da DCTF nos anos-calendário em questão foi estabelecidas nas Instruções Normativas (IN) SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, nº 583, de 20 de dezembro de 2005, e nº 695, de 14 de dezembro de 2006. A falta de apresentação da DCTF enseja a aplicação da multa de ofício, conforme previsão constante da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, art. 7º, II, e § 3º, II.

Ressalta-se que a aplicação da multa foi fundamentada legalmente no art. 7º da Lei nº 10.426/2002, combinados com as (IN) SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, nº 583, de 20 de dezembro de 2005, e nº 695, de 14 de dezembro de 2006.

As instruções normativas foram editadas observado o poder normativo da RFB dentro da previsão contida no art. 7º da Lei 10.426/2002, art. 7.

Desse modo, a multa encontra-se plenamente tipificada, não havendo possibilidade de acatamento das arguições da recorrente nesse aspecto.

Valor da multa

Quanto ao valor aplicado, não há arguição específica da recorrente, senão a dependência do julgamento do processo 15889.0000286/200907. Conforme fls. 160/164, e 170, o referido processo já se encontra definitivamente julgado na administração, com desprovisionamento da Impugnação. Desse modo, não há o que corrigir quanto ao valor lançado.

Da Relevação da Multa

A Lei 11.941/2009 prevê diversas reduções de multas e juros, porém condicionadas à adesão aos parcelamentos lá previstos. Não há nos autos registro da adesão da recorrente, e de qualquer modo, tal procedimento é submetido às Delegacias da Receita Federal, não importando em apreciação por parte do Carf.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias