



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.003785/2008-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.649 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2021
Recorrente PADESAN DISTRIBUIDORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE NATUREZA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração deixar a empresa de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma por ela estabelecida, bem como, os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Incorre na referida infração aquele que deixa de apresentar contabilidade, em meio digital, nos formatos exigidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF).

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação e analisadas na decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na impugnação ou que não tenham sido levantadas pela autoridade julgadora de 1ª instância primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

ALEGAÇÕES DE OCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. INOCORRÊNCIA.

Inexiste bis in idem quando há lavratura de autos de infração decorrentes de condutas diversas.

APLICAÇÃO DE MULTA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE.. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. IRRELEVÂNCIA.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.176.544-7 lavrado por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso III da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso III do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/90, porquanto a empresa teria deixado de prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma estabelecida pelo referido órgão e os esclarecimentos necessários à fiscalização (CFL 35), do que resultou na aplicação da multa com fundamento nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, combinado com os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do RPS, a qual, no final, restou fixada em R\$ 12.548,77 (fls. 2).

Depreende-se da leitura do Relatório Fiscal da Infração de fls. 5 que a autoridade fiscal entendeu por lavrar o presente Auto com base nos seguintes motivos:

“RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO:

Apesar de cientificada através do TIAF e TIF's, em anexo, a empresa deixou de prestar à Receita Federal do Brasil informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ela estabelecida, bem como não apresentou as informações, em meio digital, de acordo com o leiaute previsto da Portaria INSS/DIREP nº. 42, de 24/06/2003 a partir de 01/07/2003 a 31/12/2004, o que constitui infração ao disposto no art. 32, inc. III da Lei nº. 8.212, de 24.07.91, art. 8º da Lei nº. 10.666, de 08.05.03,

combinados com o art. 225, inc. III e parágrafo 22, acrescentado pelo Decreto nº. 4.729, de 09.06.2003, e do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, a partir de 09.05.2003, e alterações posteriores.

Informações não prestadas pela empresa:

DIRPJ/DIPJ e comprovantes de entrega;

Cópia do comprovante de residência, CPF e RG do contador; Tabela de incidência gerada pelo sistema de folha de pagamento; Contratos celebrados entre a Empresa Padesan e a Cooperativa Aliança; Arquivos digitais da

Arquivos digitais da DIRF;

Arquivos digitais da DIRPJ/DIPJ;

Arquivos digitais da GFIP (SEFIPCR.RE);

Arquivos digitais da RAIS;

Arquivos digitais da Contabilidade;

Arquivos digitais da Folha de Pagamento

Não ficaram configuradas as circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999 e nem atenuante prevista no art. 291 do mesmo Regulamento.”

A empresa foi notificada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 32/39 em que alegou, em síntese, e preliminarmente, (i) que os todos os processos que decorriam do mesmo Mandado Procedimento Fiscal deveriam ser julgados em conjunto e, no mérito, (i) que, no caso, houve *bis in idem*, já que a presente autuação era idêntica àquela exigida no DEBCAD nº 37.176.545-5, bem assim (ii) que somente a obrigação principal possuía conteúdo econômico, de modo que a multa por descumprimento de obrigação acessória deveria apresentar valor fixo e razoável e, por fim, (iii) que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 1.075/DF, impediu que o Fisco cobrasse valores exorbitantes a título de multa em razão dos princípios da razoabilidade vedação ao confisco. Ao final, a ora recorrente protestou pela apresentação de novos elementos e razões posteriormente e que, portanto, que a impugnação fosse julgada procedente.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 58/64, a 10ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 30/11/2008

Legislação previdenciária – descumprimento.

Constitui infração deixar a empresa de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma por ela estabelecida, bem como, os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Incorre na referida infração aquele que deixa de apresentar contabilidade, em meio digital, nos formatos exigidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF).

Bis in idem. Inocorrência

Inexiste *bis in idem* quando há lavratura de autos de infração decorrentes de condutas diversas.

Multa. Legalidade

Inexiste desobediência ao princípio da legalidade quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 19/04/2005 (fls. 92) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 67/76, protocolado em 19/05/2005, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas.

Observe, de logo, que recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Preliminarmente:

Conexão – Reunião dos Processos:

- Que a presente exigência foi lavrada em conjunto com os DEBCAD's 37.129.924-1, 37.176.541-2, 37.176.542-2, 37.176.543-9, 37.176.544-7 e 37.176.545-5, de modo que como todas as autuações decorrem do mesmo MPF devem ser julgadas em julgado.

Nulidade do Lançamento – Período de Apuração não autorizado no Mandado de Procedimento Fiscal:

- No caso concreto, o MPF indicou como objeto de verificação o período de 01/2003 a 12/2004, no entanto a presente autuação versa sobre o período de 01/11/2008 a 30/11/2008, do que se conclui que os limites do MPF foram extrapolados, razão por que o presente lançamento deve ser declarado nulo.

Bis in idem:

Que as exigências lavradas no DEBCAD objeto da presente autuação e aquelas consubstanciadas no DEBCAD 37.176.545-5 são rigorosamente idênticas, sendo que a identidade das exigências tributárias acessórias decorrentes do mesmo fato deve resultar na declaração de improcedência de um dos autos de infração.

(ii) Mérito:Ausência de Intimação:

- Que a fiscalização laborou em flagrante equívoco ao aplicar a legislação pertinente, haja vista que a própria legislação exige que se intime o contribuinte para apresentar os respectivos documentos, sendo que, no caso, não houve nenhum pedido expresso para que as notas fiscais fossem apresentadas, do que se conclui que se é certo que não houve intimação para apresentação de documento, também é certo que a ora recorrente não cometeu nenhuma infração e muito menos desatendeu a legislação que serviu de base para a autuação, daí por que a autuação deve ser declarada nula de pleno direito.

Inaplicabilidade da multa:

- Que, na espécie, a falta de apresentação de notas fiscais não causou qualquer prejuízo para o Fisco, já que as informações ali constantes serviram para que a autoridade calculasse o quantum devido.

Valor da Multa Desproporcional – Não confisco:

- Que a multa aplicada pela falta de apresentação de documentos representa violação ao princípio da proporcionalidade e violação ao princípio do não confisco previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, restando-se observar que ainda que a multa por descumprimento de obrigação acessória não seja considerada tributo, decerto que o artigo 113, § 3º do CTN acaba equiparando-os; e
- Que a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação tributária acessória é desproporcional.

Com base em tais alegações, a recorrente pugna pelo acolhimento do presente recurso voluntário para que a presente exigência fiscal seja declarada improcedente.

De início, note-se que os processos cujos autos de infração encontram-se consubstanciados nos DEBCAD's 37.129.924-1, 37.176.541-2, 37.176.542-2, 37.176.543-9, 37.176.544-7 e 37.176.545-5 os quais, aliás, decorrem do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal estão sendo julgados em conjunto, tal qual requer a ora recorrente.

Pois bem. Antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, entendo por fazer uma observação de natureza processual no sentido de reconhecer que, quando do oferecimento da impugnação, a ora recorrente não suscitou quaisquer alegações acerca (i) da nulidade do lançamento e (ii) da ausência de intimação, sendo que tais alegações não podem ser conhecidas e, portanto, não poderão ser examinadas apenas em sede de recurso voluntário, haja vista que não foram objeto de análise por parte da autoridade julgadora de 1ª instância.

A interposição do recurso transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de

Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(...) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão *ad quem* para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar. Para decidir, o juízo *a quo* deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo *a quo* extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão *a quo* não está obrigado a resolver

¹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Manual de Direito Processual Civil: Volume único. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, Não paginado.

² DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, *idem*. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo nº 13851.001341/2006-27. Acórdão nº 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

O que deve restar claro é que as referidas alegações acerca (i) da nulidade do lançamento e (ii) da ausência de intimação não podem ser objeto de análise por parte desta Turma julgadora, uma vez que devem ser consideradas como questões novas, de modo que não poderiam ser suscitadas e apreciadas apenas em sede recursal, porque se este Tribunal entendesse por conhecê-las estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal.

Dando seguimento à linha de raciocínio aqui exposta, note-se, também, que não há que se acatar a alegação de *bis in idem*, pois os relatórios fiscais do presente processo e do processo que reflete a autuação consubstanciada no DEBCAD nº 37.176.545-5 (CFL 38) não tratam da mesma exigência fiscal, pois cada auto de infração relaciona-se à falta distinta, inclusive com capitulação legal própria e diversa. O artigo 9º Decreto nº 70.235/ 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748/93, vigente à época dos fatos aqui discutidos, determinava o seguinte:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão

estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748 de 9/12/93).”

Em obediência ao artigo acima citado é que foi lavrado o AI nº 37.176.545-5 (Código de Fundamentação Legal - CFL 38), o qual, aliás, tem por objeto a não exibição de documentos ou livros fiscais relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 ou a apresentação de forma insuficiente ou, ainda, a exibição de tais documentos sem que os mesmos antedessessem as formalidades legais ou contendo informações diversas da realidade, conforme prescreve o artigo 33, parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/90.

Por sua vez, o presente Auto de Infração foi lavrado porque a empresa recorrente teria deixado de prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma estabelecida pelo referido órgão e os esclarecimentos necessários à fiscalização (CFL 35), nos termos dos artigos 32, inciso III da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, inciso III do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/90.

Com efeito, o auditor fiscal agiu rigorosamente de acordo com a lei ao proceder com a lavratura do presente Auto de Infração, conforme estabelece o artigo 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Veja-se:

“Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado Auto de Infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. ”

Quanto às alegações acerca do valor da multa, ressalte-se que a mesma está prevista nos artigos 92 e 102, da Lei nº 8.212/91 c/c os artigos 283, inciso II, alínea “b” e 373 do RPS. Como os dispositivos legais aplicados neste Auto de Infração, em vigor à época da lavratura, não foram declarados inconstitucionais, restou à autoridade fiscal aplicá-los sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

A propósito, destaque-se, por oportuno, que toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto nº 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº2

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

De todo modo, o que deve restar claro é que este Tribunal não tem competência para analisar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis, tratados e decretos por expressa vedação constante dos artigos 26-A do Decreto nº 70.235/72, 62 do RICARF e Súmula CARF nº 2º, diferentemente do que leva a crer a recorrente.

Portanto, tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias que se encontram válidas e vigentes, reafirmo que a multa foi aplicada corretamente com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não pode ser afastada tal como pretende o recorrente.

A recorrente também sustenta que a multa poderia não ter sido aplicada, pois, no seu entendimento, a falta cometida não prejudicou a fiscalização. O fato é que o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei nº 5.172/66

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.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento

essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen³:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...]” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpre o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço em parte do recurso voluntário e, portanto, na parte conhecida, entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.