

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

Processo nº 19647.008929/2005-22
Recurso nº 159.458 Voluntário
Acórdão nº 1805-00.049 – 5ª Turma Especial
Sessão de 27 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente CORREA RABELLO, ALBUQUERQUE & ASSOCIADOS - ADVOGADOS E CONSULTORES
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2000, 2003

DIPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A simples inobservância do prazo legal para o cumprimento de obrigação acessória enseja a aplicação da penalidade pecuniária, de modo objetivo, conforme prevê o § 3º do art. 113 do CTN. O instituto da denúncia espontânea, art. 138 do CTN, não se aplica aos atos puramente formais, relacionados a obrigações autônomas, desvinculadas do fato gerador do tributo.

MULTA CALCULADA SOBRE O TRIBUTO DEVIDO - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se questiona o fundamento de validade de uma norma que possui base constitucional complexa e variada. O afastamento da norma legal que define o cálculo da multa, validamente posta no ordenamento jurídico, com presunção de constitucionalidade, demanda uma ampla conjugação de variadas normas constitucionais, processo que está além das possibilidades de atuação da Administração Pública, mesmo se tratando de um órgão judicante.

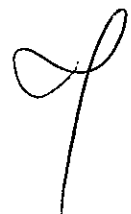
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2003

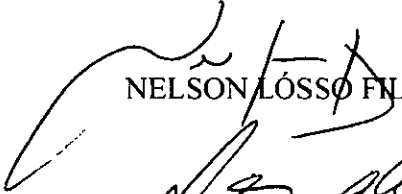
RETROATIVIDADE BENIGNA - REDUÇÃO DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DIPJ. Aplica-se a lei a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando esta lhe comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

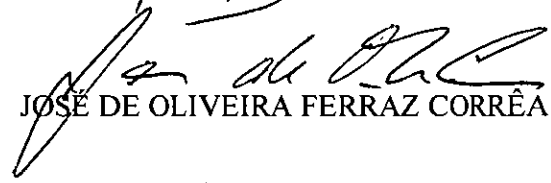
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

  1

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir à metade da multa exigida no exercício de 2001, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



NELSON LÓSSO FILHO - Presidente



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA - Relator

FORMALIZADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Nelson Lóssó Filho, João Francisco Bianco e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior.

Relatório 26 AGO 2009

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, que considerou procedentes os autos de infração às fls. 10 e 28, lavrados a título de multa por atraso na entrega de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, relativamente aos anos-calendário de 2000 e 2003, nos valores de R\$ 64.759,86 e R\$ 108.531,24, respectivamente.

Instaurado o contencioso, e conforme relatado na decisão de primeira instância, Acórdão nº 11-16.835 (fls. 45 a 50), a contribuinte, em sua impugnação de fls. 01 a 09 e 19 a 27:

“- Refere-se ao conceito de tributo e ressalta que a multa difere do tributo pelo caráter sancionador de ato ilícito praticado pelo sujeito passivo. Porém, alega a contribuinte, como no presente caso o percentual da multa incide sobre o valor dos tributos, este valor termina se transformando num verdadeiro adicional. Ao contrário, afirma que a multa deveria ter valor fixo. Ressalta que a aplicação de multa pelo percentual sobre os tributos devidos fere o princípio da isonomia, pois pela mesma infração poderá estar cobrando multas diversas.

- Assim, diante do exposto considera manifestamente ilegal a aplicação do art. 7º da Lei nº 10.426/2002.



- Passa a afirmar que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória já foi absorvida pela multa aplicada para o descumprimento da obrigação principal.

- Ainda, cita o art. 138 do Código Tributário Nacional e refere-se ao fato de que a entrega espontânea da declaração exime o pagamento da multa."

Como já mencionado, a DRJ Recife/PE considerou procedentes os lançamentos, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2000, 2003

*ILEGALIDADE DAS LEIS E DOS ATOS NORMATIVOS
TRIBUTÁRIOS - OBSERVÂNCIA DO ENTENDIMENTO DA
SRF*

A discussão sobre legalidade das leis e dos atos normativos tributários é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional, enquanto o julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos tributários.

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE
POR INFRAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

Não se considera como denúncia espontânea o cumprimento de obrigações Acessórias depois de decorrido o prazo legal para seu adimplemento. A multa aplicada decorre da impropriedade do contribuinte e não tem qualquer vínculo com a existência de fato gerador de tributo.

Lançamento Procedente"

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 03/01/2007, a contribuinte apresentou em 25/01/2007 o recurso voluntário de fls. 54 a 78, onde reitera as razões de sua impugnação. Além disso, faz considerações sobre o arrolamento de bens, e acrescenta ainda os seguintes argumentos:

- a Delegacia de Julgamento sustentou que a atividade administrativa é plenamente vinculada, devendo o julgador limitar-se aos contornos da legalidade dos atos administrativos trazidos à sua apreciação;

- mas hoje em dia não restam dúvidas acerca da possibilidade dos órgãos de julgamento da Administração afastarem, por inconstitucionalidade, a aplicação de ato normativo, vez que cabe a todos os poderes públicos, em primeiro lugar, a salvaguarda da Constituição Federal, não podendo um órgão julgador do Executivo eximir-se de tal mister, mesmo que haja orientação administrativa superior nesse sentido, no caso, a Portaria MF nº 103, de 23/04/2002;



- o argumento de que o Judiciário tem o monopólio da jurisdição, relativamente à apreciação da constitucionalidade das normas, padece de claro equívoco, qual seja, o de confundir declaração de inconstitucionalidade com o simples afastamento da aplicação da lei ou ato normativo incompatível com a Constituição;

- a declaração de inconstitucionalidade reflete competência exclusiva do Judiciário, precisamente da Corte Constitucional, STF, vez que somente àquele órgão jurisdicional deu-se a permissão para declarar uma lei inconstitucional, retirando-a do ordenamento legal, pelo controle concentrado ou difuso;

- a simples recusa de aplicação ao caso concreto, e de forma incidental, de uma norma, por esta ser incompatível com o texto constitucional é situação completamente distinta, que cabe também à Administração;

- segundo Alberto Xavier, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, n. 103, a amplitude da defesa no processo administrativo tributário envolve a possibilidade de alegação de todos os fundamentos possíveis de ilegalidade de ato administrativo de lançamento, entre os quais o vício de inconstitucionalidade indireta, cujo conhecimento é perfeitamente normal num sistema de controle difuso. A única particularidade é que o órgão de aplicação do direito não é um juiz ou tribunal integrado no Poder Judiciário, mas um órgão judicante do Poder Executivo;

- a possibilidade dos órgãos julgadores administrativos apreciarem a constitucionalidade das leis encontra guarida em vários precedentes dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme as ementas transcritas;

- conforme afirmado na peça impugnatória, e reiterado neste recurso, não se questiona a aplicação da multa pecuniária pelo atraso na entrega da DIPJ, mas, tão somente, a base de cálculo adotada para efeito de incidência daquela penalidade que, pelas razões dantes referidas, não pode ter sido o valor do próprio crédito tributário;

- quanto ao art. 138 do CTN, tanto o Egrégio Conselho de Contribuintes como o Colendo Superior Tribunal de Justiça admitem a exclusão da multa na hipótese de apresentação espontânea, ainda que intempestiva, da declaração.

Este é o Relatório.



Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A exigência de arrolamento que estava prevista no art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/1972 foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1976. Em função disso, o recurso voluntário foi encaminhado a essa segunda instância, independentemente do arrolamento de bens, não subsistindo, portanto, qualquer controvérsia em relação a esse assunto.

Quanto à matéria em litígio, cabe destacar, primeiramente, que de acordo com o art. 808 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, cuja matriz legal são os artigos 56 da Lei nº 8.891/1995 e 1º da Lei nº 9.065/1995, as pessoas jurídicas devem apresentar, em cada ano-calendário, declaração de rendimentos, demonstrando os resultados auferidos no ano calendário anterior.

Nos exercícios de 2001 e 2004, as DIPJ deveriam ter sido apresentadas até os dias 29/06/2001 e 30/06/2004, respectivamente, conforme disciplinavam a IN SRF nº 22/2001 e a IN SRF nº 413/2004. No entanto, a entrega destas declarações somente ocorreu em 23/10/2001 e 24/09/2004, restando configuradas as hipóteses elencadas nos dispositivos legais abaixo transcritos:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

"Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago; (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

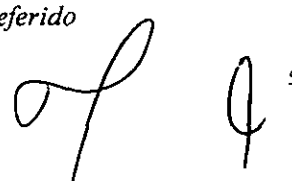
§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;

b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas."

Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997

"Art. 27. A multa a que se refere o inciso I do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, é limitada a vinte por cento do imposto de renda devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 1º do referido



art. 88, convertido em reais de acordo com o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995."

MP nº 16, de 27 de dezembro de 2001 e

Lei nº 10.426, de 24 de abril de 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: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

(...)"

Diante desse contexto normativo, não podem remanescer dúvidas acerca do cabimento da multa por atraso na entrega de declarações, mesmo quando essa entrega se dá de modo espontâneo, como alega a recorrente.

Isto porque o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não abrange a prática de ato puramente formal, a exemplo da entrega de declarações fora do prazo legal, conforme, inclusive, já decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no RE nº 190.388/GO, decisão publicada no DJ de 22/03/1999:

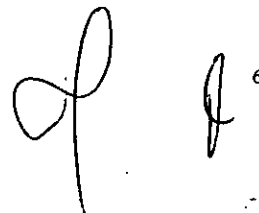
"Tributário. Denúncia Espontânea. Entrega Com Atraso de Declaração de Imposto de Renda.

1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4. Recurso provido.



Voto:

O exmo. Sr. Ministro José Delgado (relator): Conheço do recurso e dou-lhe provimento.

A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerado acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo."

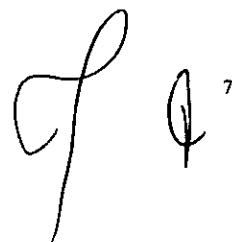
Esse mesmo entendimento também foi adotado pela 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/01-04.326:

"IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN."

Destaque-se ainda que as normas legais que vêm tratando, ao longo dos anos, das multas para o não cumprimento das referidas obrigações acessórias nos prazos legais, normalmente estabelecem a sua redução (exceto quando já aplicadas pelo valor mínimo) nos casos em que a entrega extemporânea da declaração se dá antes de qualquer procedimento de ofício. É o caso do § 4º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/1982, do § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, e, atualmente, do art. 7º, § 2º, da Lei nº 10.426/2002, cujo caput já foi transcrito nos parágrafos anteriores:

"Art. 7º (...)

(...)



§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II- a setenta e cinco por cento, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação."

Resta claro que a lei não iria reduzir algo que não tivesse mandado aplicar. Com efeito, a aplicação da multa é um antecedente necessário à sua redução.

Portanto, de-fato, não-remanescem dúvidas de que o comando legal é no sentido do cabimento da multa por atraso na entrega de declarações, mesmo quando essa entrega se dá por iniciativa do próprio contribuinte, antes de qualquer procedimento de ofício. E não compete à Administração Tributária adotar entendimento diverso daquele claramente manifestado na lei.

Também é importante lembrar que a multa aqui tratada caracteriza-se como uma penalidade moratória, e que seu sentido não é apenas o de reforçar o vínculo obrigacional legal (entrega da declaração), mas também estabelecer uma pré-liquidação de perdas e danos, cuja ocorrência se dá por presunção legal absoluta.

Deste modo, a obrigação pecuniária, relativamente à multa sob exame, surge objetivamente para o contribuinte, pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para a entrega da declaração, ainda que aquele intente comprovar a ausência de culpa, ou mesmo de dano, posto que, em relação a isso, não cabe prova em contrário.

Aliás, é exatamente essa a previsão normativa do § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º

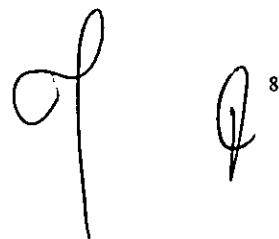
§ 2º

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

Portanto, os argumentos acerca da espontaneidade não são suficientes para afastar a multa pelo atraso na entrega das declarações.

Quanto às considerações sobre a inconstitucionalidade das normas legais que definiram o tributo como sendo a base para o cálculo da multa, precisamos, primeiramente, não deixar de reconhecer a dinâmica no processo de interpretação e aplicação das leis.

Os estudos de hermenêutica, inclusive, revelam a impossibilidade de uma aplicação mecânica de normas, como às vezes se pretende que a Administração Pública o faça, uma vez que a lida com as palavras só é possível mediante processos de interpretação.



Deste modo, quem aplica sempre interpreta, e interpreta à luz da lei maior, no caso do sistema jurídico brasileiro, porque este consagra a supremacia da Constituição. Assim, as normas jurídicas concretas, caso a caso, fazem repercutir os princípios e regras constitucionais.

Mas isso não implica dizer que o processo de interpretação das leis está livre de limites, porque o Direito, visando a própria estabilidade das relações jurídicas, formaliza e delimita este processo.

A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está, na verdade, a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se questiona o fundamento de validade de uma norma que possui base constitucional complexa e variada.

Do contrário, estaria instituído um verdadeiro caos jurídico, na medida em que os Agentes e Órgãos da Administração, ainda que judicantes, pudessem, sob a justificativa de uma determinada interpretação, negar aplicação a qualquer norma emanada do Poder Legislativo ou das instâncias superiores da própria Administração Pública.

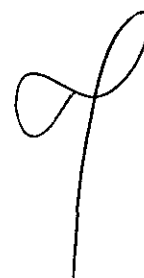
Não se trata aqui de uma manifesta inconstitucionalidade, como sugeriu a recorrente. Trata-se, sim, de uma norma legal expressa, validamente posta no ordenamento jurídico, com presunção de constitucionalidade, e cujo afastamento demandaria uma ampla conjugação de variadas normas Constitucionais, processo esse que realmente está bem além das possibilidades de atuação da Administração Pública, mesmo se tratando de um órgão judicante.

Finalmente, observo que a redução da multa à metade, em razão da apresentação espontânea da declaração, conforme previsto no art. 7º, § 2º, I, da Lei 10.426/2002, só foi aplicada em relação à DIPJ do exercício 2004, provavelmente porque em 2001 ainda vigia a Lei 8.981/1995, que não previa esse tipo de redução.

Entretanto, por força do art. 106, II, “c”, do CTN, deve-se aplicar o princípio da retroatividade benigna, para também reduzir a multa do exercício de 2001 à metade, em razão de a declaração DIPJ ter sido apresentada antes de qualquer procedimento de ofício.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa do exercício de 2001 à metade.


José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator





MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo : 19647.008929/2005-22

Recurso : 159.458

Acórdão : 1805.00.049

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do **Acórdão nº 1805.00.049**.

Brasília - DF, em 27 de agosto de 2009

José Roberto França
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional