



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº 10166.009199/2004-34
Recurso nº 158.311 Voluntário
Matéria IRF – Ano(s): 2003
Acórdão nº 106-16.655
Sessão de 05 de dezembro de 2007
Recorrente BRASIL TELECOM S/A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ – BRASÍLIA (DF)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DIRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA -

O instituto da denúncia espontânea não alberga as infrações meramente formais, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador de tributos. Os artigos 7º da Lei nº 10.426/2002 e 138 do Código Tributário Nacional tratam de realidades jurídicas diferentes.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2004

MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DOIS POR CENTO AO MÊS-CALENDÁRIO OU FRAÇÃO -

A fração referida no art. 7º, I e II, da Lei nº 10.426/2002 é de mês-calendário. Assim, aplica-se a multa de dois por cento por mês-calendário ou fração de mês calendário de atraso no descumprimento do prazo legal para entrega da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASIL TELECOM S/A.

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Presidente

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Relator

28 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Ana Neyle Olímpio Holanda, Cesar Piantavigna, Lumy Miyano Mizukawa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Em face do contribuinte BRASIL TELECOM S/A, CNPJ/MF nº 76.535.764/0001-43, já qualificado nos autos, foi lavrado, em 15/06/2004, Auto de Infração em decorrência da entrega a destempo da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, do ano de retenção 2003, no valor de R\$ 1.463.284,16 (fls. 49).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 01 a 50. Para explicitar as razões da impugnação, bem como delimitar o objeto da autuação, transcrevemos o excerto do relatório da decisão de 1ª instância, que teve como relator o AFRFB José Domingos de Medeiros, *verbis*:

(...)

Cientificada, a contribuinte apresentou a sua impugnação de folhas 01/09, alegando em síntese, que:

- 1. entregou a DIRF em atraso de somente três dias;*
- 2. a multa aplicada pelo atraso na entrega da DIRF é de 2% ao mês e no caso de atraso inferior a um mês deve ser aplicado percentual proporcional a extemporaneidade da contribuinte;*
- 3. na espécie, deveria ter sido aplicada multa de aproximadamente 0,2%, correspondente ao atraso de três dias na entrega da DIRF;*

4. *apresenta excertos de obras de Ives Gandra da Silva Martins e julgado do Tribunal Regional Federal da Terceira Região para embasar seus argumentos;*
5. *"in casu" houve ofensa ao princípio da legalidade previsto no art. 5º, II da Constituição Federal;*
6. *a multa aplicada foi em desacordo com a legislação, isto é, multa não instituída em lei ou valor maior que o efetivamente devido nos termos do que a lei instituidora da multa fixou;*
7. *novamente evidencia pareceres de tributaristas e julgados judiciais sobre o assunto.*

Por fim, pede a nulidade do auto de infração ou alternativamente que seja efetuada a revisão do lançamento para determinar a fixação da multa condizente com os dias de atraso.

A 4ª Turma da DRJ-Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou o lançamento procedente, em decisão de fls. 62 a 69. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 03-19.723 – 4ª Turma da DRJ/BSA, de 30 de janeiro de 2007, que foi assim ementado:

Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2003MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRF - É cabível a exigência da multa pelo atraso na entrega da DIRF na forma em que foi consignada no auto de infração.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE NORMAS LEGAIS - A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

O contribuinte foi intimado do Acórdão de 1º grau em 01/03/2007 (fls. 74). Em 02/04/2007, interpôs recurso voluntário (fls. 123).

No voluntário, deduziu os seguintes argumentos de fato e de direito:

- devido à medida liminar proferida no Mandado de Segurança nº 2007.34.00.009888-7, ficou desobrigado de apresentar bens e direitos para garantir a instância;
- que transmitiu a DIRF em debate com 03 dias de atraso (02/03/2004);
- que no caso concreto, à luz do art. 7º, II e § 1º, da Lei nº 10.426/2002, deveria ser aplicado uma multa proporcional ao atraso no cumprimento da obrigação, ou seja, a décima parte da cominação mensal (0,2%);
- que o Acórdão recorrido violou o princípio da legalidade, pois aplicou a multa em percentual não condizente com os dispositivos legais que regulam a matéria;

- que sequer deveria ter sido lavrado o Auto de infração, pois a conduta do recorrente está albergada pelo instituto da denúncia espontânea, na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão de 1ª instância em 01/03/2007 (fls. 74) e interpôs o recurso voluntário em 02/04/2007 (fls. 123), no último dia do trintídio legal.

O recurso voluntário não foi acompanhado de arrolamento de bens ou direitos, pois o preparo recursal foi afastado por medida liminar proferida no Mandado de Segurança nº 2007.34.00.009888-7.

Cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1976¹, relator ministro Joaquim Barbosa, em sessão de 28/03/2007, declarou a inconstitucionalidade da garantia recursal prevista no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. Assim, despidendo qualquer consideração sobre o presente preparo recursal.

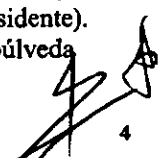
Aqui, passa-se a discutir o cerne da autuação ora vergastada.

O recorrente alicerçou sua defesa em duas vertentes. Na primeira, buscou amparo no instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN; na segunda, caso não acatado a tese da denúncia espontânea, considerando que transmitiu a DIRF com 03 dias de atraso, pugnou pela aplicação proporcional da multa estampada no art. 7º, II, da Lei nº 10.426/02.

Inicialmente, vamos analisar o instituto da denúncia espontânea que foi utilizado na tentativa de rechaçar a multa lançada.

Essa questão já foi pacificada no âmbito da 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF, quando se prolatou o Acórdão nº CSRF/04-00.003, de 15 de março de 2005, tendo como relatora do voto vencedor a conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

¹ Decisão da ADI 1976: O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007. Disponível a partir de: <<http://www.stf.gov.br>>.



Considerando que o julgado da CSRF acima se amolda com perfeição ao caso em debate, utilizamo-lo como fundamento para nossa decisão, *verbis*:

Exsurge do relatório que a lide restringe-se à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN ao sujeito passivo que cumpre a obrigação de apresentar a DIRPF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, mas a destempo.

Permita-me a ilustre Conselheira-Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, a quem aprendi a admirar pelos brilhantes posicionamentos jurídicos e enfático senso de justiça fiscal, discordar de seu posicionado, quanto ao entendimento de se aplicar o instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), para dispensar a multa lançada no caso de apresentação espontânea de declaração de rendimentos após o prazo fixado em lei para sua entrega.

A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes e na Primeira Turma da CSRF firmando-se, num primeiro momento, à maioria, o entendimento de se aplicar o disposto no art. 138 do CTN, inclusive aos casos de cumprimento a destempo de obrigações acessórias (formais).

No julgado em lide, acompanhei o voto vencedor em face dos julgados proferidos pela Primeira Turma do STF e Segunda Turma do STJ.

Não obstante, em sessões subseqüentes, esta Conselheira tomou conhecimento de novo posicionamento do STJ, quando, então, retornei ao posicionamento anterior no sentido de que o art. 138 do CTN não alberga obrigações formais.

Feitas tais considerações, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante em Acórdão da lavra da i. Conselheira Maria Teresa Martínez López, a seguir transcritos:

"Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira uniforme – por intermédio de suas 1ª a 2ª Turmas, formadoras de 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a "tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios" (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) –, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais – DCTFs. Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849005-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA.

INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.

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 direito 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."

O STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ de 15 de outubro de 2001, in verbis:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (Resp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).

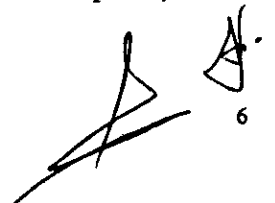
III. Embargos de divergência rejeitados."

Pacificada, pois, a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça no sentido de não se estender às obrigações formais (acessórias) o instituto da denúncia espontânea. Assim, a intempestividade na entrega de declaração, seja a declaração de imposto de renda, ora em lide, declaração sobre operações imobiliárias ou mesmo a declaração de imposto retido na fonte, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.

Em face do exposto, NEGO provimento ao recurso especial interposto pela interessada, mantendo a decisão recorrida.

Apesar do voto antes transcrito se referir à entrega a destempo da DIRPF, esse voto se amolda com perfeição ao caso em debate no presente recurso voluntário, pois estamos tratando de descumprimento de prazo legal de entrega de declaração (obrigação acessória).

Assim, adoto-o como fundamento de minha decisão e afasto a aplicação da denúncia espontânea no presente caso.



Agora, vamos analisar a possibilidade da aplicação da multa de dois por cento, prevista no art. 7º, II, da Lei nº 10.426/2002, proporcional aos dias de atraso no cumprimento da obrigação acessória em debate, como pugnado pelo recorrente.

Transcrevemos a base legal do auto de infração de fls. 49, o art. 7º da Lei nº 10.426/2002, em sua redação original, vigente na época da infração:

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 e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), 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, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I-de 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

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

III-de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I e II do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 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.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I-R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II-R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.



§4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º. (grifei)

O recorrente combinou o inciso II do *caput* com o parágrafo primeiro do art. 7º da Lei nº 10.426/02 para defender a aplicação proporcional por dia de atraso da multa de dois por cento.

O inciso II citado simplesmente define que a multa será de dois por cento por mês calendário ou fração de mês de atraso. Não se trata de aplicar proporcionalmente os dois por cento nas frações de meses. A cada mês-calendário e fração de mês calendário incidirão os dois por cento (2%).

A redação da Lei em debate guarda similitude com a multa pecuniária cobrada no caso de atraso na entrega das declarações de renda, na forma do já vetusto art. 88, I, da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

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

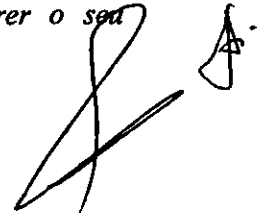
Quanto ao art. 7º, § 1º, da Lei nº 10.426/2002, trata-se de parágrafo que define o termo de início e fim para contagem do número de meses calendários, incluindo, como já dito, as frações de meses.

A interpretação que busca transformar os dois por cento da multa por atraso proporcionalmente aos dias em atraso não tem amparo na Lei nº 10.426/2002. Como antes dito, a fração a que se refere o art. 7º, I, da Lei nº 10.426/2002, é a fração de mês-calendário.

Na verdade, o recorrente busca aplicar a multa de mora por dia de atraso no cumprimento da obrigação acessória. Caso fosse essa a intenção do legislador, a multa seria aplicada por dia de atraso, como ocorre, por exemplo, na sanção pelo atraso no pagamento de tributo federal. Para tanto, veja-se a redação do art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.



§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

(grifei)

No caso em comento, para a multa ser aplicada por dia de atraso, bastaria a singela dicção da parte final do art. 61 acima citado.

No ponto, deve-se rejeitar a pretensão do recorrente.

Em face do exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2007 

Giovanni Christian Neres Campos 