



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10380.007845/2005-75
Recurso nº 137.992 Voluntário
Matéria DCTF
Acórdão nº 303-35.374
Sessão de 21 de maio de 2008
Recorrente CONSTRUTORA MARTE LTDA
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2003

DCTF. ATRASO. MULTA.

Cabível o lançamento da multa por atraso na entrega da DCTF quando a Declaração for entregue após o prazo fixado pela Secretaria da Receita Federal.

ESPONTANEIDADE.

O instituto da “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do Contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama, Luis Marcelo Guerra de Castro, Heroldes Bahr Neto, Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Adoto o relatório que embasou a decisão *a quo*, que passo a transcrever:

“Versa o presente processo sobre Auto de Infração – Multa por atraso na entrega das DCTF, relativa aos 2º e 3º trimestre do ano-calendário 2003, mediante o qual é exigido da empresa autuada supra-identificada o crédito tributário no valor total de R\$ 12.477,41. A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração encontram-se consubstanciados no próprio auto de infração.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação argumentando, em síntese, que ao entregar a DCTF antes de qualquer procedimento fiscal, deve ser aplicado o art. 138 do CTN, que trata do instituto da denúncia espontânea. Afirma, ainda, que a Lei 10.426/2002 não autoriza a repetição de multa, mês a mês, ad infinitum em face de um único atraso que se prolongou no tempo, e que tal penalidade é desproporcional e não razoável.”

A Delegacia de Julgamento de Fortaleza considerou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

“Ementa: DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

Restando caracterizada a entrega em atraso da DCTF, é devida a exigência de multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

DCTF. MULTA POR ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A responsabilidade pela entrega da declaração de rendimentos não está alcançada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

Lançamento Procedente.”

A Contribuinte, ciente da decisão de primeira instância em 10/07/2006 (AR de fls.24), apresentou Recurso Voluntário em 08/08/2006 a este Conselho, reiterando os argumentos de sua peça impugnatória, aduzindo que a cobrança é ilegal porque contraria o regime da denúncia espontânea, que a multa em causa não pode ser considerada cumulativamente e o seu valor é inteiramente desproporcional à gravidade da infração cometida.

Defende, ainda, que a instituição da obrigação de entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF empreendida por meio da Instrução Normativa nº 129/86, cuja delegação de poder realizada por Portaria do Ministério da Fazenda, não estava prevista no Decreto-lei nº 2.124, e, portanto, não cumpre os requisitos formais e materiais para sua exigibilidade”.

Requer, ao final, para que seja acolhido o presente Recurso, dar-lhe provimento, e julgar Improcedente a ação fiscal.

Relação de bens e direitos para arrolamento às fls. 41/43.

É o Relatório.



Voto

Conselheira VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE, Relatora

Por conter matéria deste E. Conselho e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo Contribuinte.

Trata-se da imputação da multa por atraso na entrega da(s) DCTF(s) relativa aos 1º. e 2º. trimestre de 2003.

A princípio, observa-se, que nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001 a entrega das DCTF(s) era disciplinada pela Instrução Normativa nº 126, de 30 de outubro de 1998, que assim dispunha:

“Art.6º. A falta de entrega da DCTF ou a sua entrega após os prazos referidos no art. 2º, sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento da multa correspondente a cinqüenta e sete reais e trinta e quatro centavos, por mês-calendário ou fração de atraso, tendo como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega (Decreto-lei nº 1.968, de 1982, art. 11, §§ 2º. e 3º. , com as modificações do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, art. 10, Lei nº 9.249, de 1995, art.30).”

Todavia, a IN SRF nº 255, de 11 de dezembro de 2002, estabeleceu, com esteio no art. 7º. da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, novas formas de cálculo da multa por atraso na entrega da DCTF, observando-se a retroatividade benigna estatuída no art. 106 da Lei nº 5.172 (CTN). Dispõe o art. 7º. da referida Instrução Normativa:

“Art. 7º. O sujeito Passivo que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentar declaração original, (...) e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta declaração ou entrega após o prazo, ilimitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º. ; (g.n.)

(...)

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

I – em cinqüenta por cento, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II – em vinte 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 jurídica inativa.

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

§ 4º. Para DCTF que seja referente até o terceiro trimestre de 2001, a multa será de R\$ 57,34 (cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos) por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação do disposto no caput resultar penalidade menos gravosa.”

Nesse contexto, retrocedendo no tempo, importa ressaltar, a penalidade pecuniária aplicável ao descumprimento da referida obrigação acessória tem fundamento legal nos seguintes dispositivos: art. 11, § 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.968/1982, com modificações do art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/1983, art. 5º. § 3º, do Decreto-lei nº 2.124/1984, art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.383/1991, e art. 30 da lei nº 9.249/1995, além da regulamentação dada, no caso, pelas IN(s) 73/96 e 126/98. Portanto, a título de esclarecimento, não é verdade que a instituição da obrigação acessória, bem como a penalidade pecuniária pelo seu descumprimento, esteja a ferir o princípio da legalidade. Resta patente que têm suporte legal a exigência de apresentação da DCTF, bem assim a aplicação de penalidade por atraso na sua entrega.

Na dicção do art. 113 do Código Tributário Nacional:

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

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

Como se vê, o enquadramento legal que deu respaldo ao presente auto de infração, é legítimo, pois instituído com base no art. 113, §2º. do CTN. Assim, como a expressão “legislação Tributária” compreende as leis, os decretos e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ela pertinentes (art. 96 do CTN) , e, como os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e dos decretos, de acordo com o artigo 100 do CTN, constata-se que o ato encontra-se na perfeita legalidade.

Da análise de mérito, cumpre destacar, que a multa por atraso na entrega da DCTF está prevista na legislação tributária, no artigo 7º. da Medida Provisória nº 16, publicada em 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, com vigência em 25/04/2002, que tem a seguinte redação:

“Art. 7º. O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declarações 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-SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas..."

Da análise das peças processuais que compõem a lide ora em julgamento, de logo se verifica, que a Contribuinte não entregou a(s) DCTF(s) no prazo legal. Todavia, importa ressaltar, a Contribuinte, nos termos da legislação transcrita, estava legalmente obrigada a entrega da (s) DCTF(s) relativa ao 1º. e 2º. trimestre de 2003.

No bojo do presente processo, a Recorrente não contesta o atraso na entrega da (s) DCTF(s), aduz que a multa prevista na legislação é inaplicável ao presente caso, visto que a entrega da DCTF se deu espontaneamente.

No que concerne à alegada espontaneidade, dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou de depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo Único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Segundo se verifica, na presente questão, a controvérsia reside no cabimento ou não da aplicação do instituto da denúncia espontânea em caso de atraso no cumprimento de deveres acessórios (obrigações acessórias).

O tema em análise reporta-nos a algumas considerações no concernente às obrigações acessórias, denominadas também por grande parte dos doutrinadores de deveres instrumentais tributários.

Com efeito, ladeando a obrigação tributária principal, que realiza na essência os anseios do Estado, as obrigações acessórias corporificam-se em instrumentos formais, ordens, mandamentos, deveres comportamentais a que estão adstritos os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária, e a mercê das quais o fisco, controla, monitora, acompanha os contribuintes em prol da arrecadação.

O eminente jurista "Geraldo Ataliba" designa as Obrigações Acessórias como:

"Deveres formais que os contribuintes ou terceiros mais ou menos em contato com a situação imposta ou até mesmo certos órgãos do Estado ou de outros entes públicos estão adstritos ao cumprimento do dever jurídico (positivo ou negativo) tendentes a permitir ou facilitar uma aplicação tanto que possível rigorosa das normas de incidência dos impostos. Uma vez estes deveres derivam diretamente de lei, outras a Administração que os impõe em cada caso concreto, mediante o exercício do poder fiscal que para tanto o legislador lhe conferiu."

No caso “*in concretum*”, a autoridade administrativa agiu em estrito cumprimento ao que preceitua o artigo 142 do CTN. Senão vejamos, *in verbis*:

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

Parágrafo Único: A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Nesse contexto, não tenho como agasalhar a tese defendida pela Recorrente, pois, da simples leitura do art. 138 do CTN, infere-se que o instituto da denúncia espontânea prende-se ao pagamento do tributo devido ou ao depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Diferentemente do que ocorre em face do inadimplemento da obrigação principal, doutrina e jurisprudência não tratam de maneira uniforme a possibilidade de se excluir a responsabilidade pela infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias.

“*In casu*”, a jurisprudência tem trilhado caminho diferente, entendendo que o art. 138 do CTN não exclui a responsabilidade pelas infrações decorrentes do descumprimento dos deveres instrumentais autônomos. Assim, reiteradamente tem se manifestado o Superior Tribunal de Justiça:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS. 1. Esta Corte não admite a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, para afastar a multa pelo não cumprimento no prazo legal de obrigação acessória”. (STJ, 2ª turma, AgRgREsp 751493/RJ, Rel. Min. Castro Meira, ago/05).

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais. Recurso conhecido em parte, mas improvido.”(STJ-REsp 357001/RS; Recurso Especial 2001/0133765-4; Min. Garcia Vieira; 1ª. turma, DJ de 25/03/2002; p.196).

Como se vê, ambas as turmas do STJ vêm se posicionando no sentido de que o art. 138 do CTN é inaplicável às obrigações acessórias, acolhendo a tese de que é devida a multa moratória legalmente prevista nas hipóteses em que o sujeito passivo não cumpre no prazo legal seus deveres instrumentais desvinculados do fato gerador.

No que pertine à multa moratória, convém esclarecer, que esta decorre do simples atraso no recolhimento do tributo declarado, revelando natureza penal (e não ressarcitória), uma vez que o valor devido (normalmente) não guarda nenhuma proporção com o prejuízo real da Fazenda. Sempre revela caráter sancionatório porque não tem em mira a

recomposição do patrimônio do credor pelo tempo transcorrido após o vencimento do prazo estipulado para pagamento do débito.

Nesse panorama, em que pese não haver qualquer distinção legislativa entre as espécies de infrações que poderiam ter a respectiva responsabilidade do infrator excluída pela denúncia espontânea, optou a jurisprudência em não deixar ao alvedrio do sujeito passivo escolher o momento para cumprir com os deveres instrumentais autônomos (desvinculados do fato gerador) que lhe foram impostos.

Desta forma, diante da leitura dos fatos acima relatados, extraio o entendimento de que a exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária, prevista no art. 138 do CTN, é inaplicável às penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações tributárias acessórias, por estas serem autônomas relativamente ao fato gerador do tributo e constituírem práticas de atos meramente formais.

Pelo exposto, voto para que seja julgado procedente o lançamento, mantendo a exigência de R\$ 12.477,41 (doze mil, quatrocentos e setenta e sete reais e quarenta e um centavos), relativa à multa por atraso na entrega da(s) DCTF (s) relativa ao 1º. e 2º. trimestre do ano-calendário de 2003.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2008


VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE - Relatora