



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

Processo nº 10840.003190/2007-63
Recurso nº 511.206 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.305 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2010
Matéria MULTA
Recorrente LEÃO & LEÃO LTDA.
Recorrida 3ª TURMA DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2005

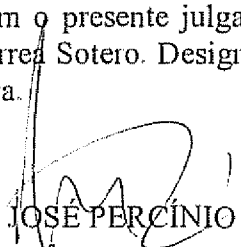
Ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
INAPLICABILIDADE.

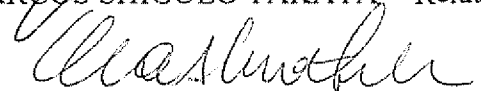
O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não se aplica as obrigações acessórias. Precedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Marcos Shigueo Takata (Relator) e Hugo Correa Sotero. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA - Redator designado

EDITADO EM: 28 JAN 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente da Turma), Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correa Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Gervásio Nicolau Recktenvald.



Relatório

DO LANÇAMENTO

Versa o presente processo sobre auto de infração (fl. 6) de exigência de multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativa ao mês de dezembro do ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 17.188,09.

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente do lançamento, em 26/11/2007, a recorrente o impugnou (fls. 1 a 3), arguindo que o atraso na entrega da DCTF se deu pelo burocrático e precário sistema de certificação digital.

Argumentou que ocorreu uma pane em seu sistema operacional 24 horas antes do decurso do prazo para a entrega da DCTF, o que inviabilizou sua entrega nesse prazo. Afirmou que, diante do problema irremediável, procurou a autoridade certificante para obter outro certificado, sendo que o indigitado órgão, devido à complexidade do sistema operacional da certificação digital, viu-se impossibilitado de atender o requerido no tempo apurado.

Assim, não pode a recorrente ser penalizada por não atender a exigência, cuja instrumentalização não está em seu poder. De outra parte, se não fosse a demora da autoridade certificante, teria cumprido regularmente seu prazo como de costume.

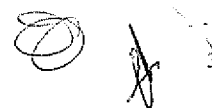
Nesses termos, requereu, pois, o cancelamento do auto de infração, tendo em vista a ausência de dolo ou culpa nos acontecimentos que deram causa à presente autuação.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A 3ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, em 18/06/2009, julgou procedente o lançamento, deduzindo, em síntese que:

- A Instrução Normativa SRF 482/04 determinou a elaboração e o envio eletrônicos das DCTF's, mediante a utilização dos programas geradores de declaração, e a assinatura digital mediante utilização de certificado digital;

- Assim, é obrigação incontestada do sujeito passivo a manutenção de certificado digital válido que possibilite a entrega tempestiva de suas declarações. Não tendo cumprido com tal obrigação acessória e, em decorrência, ocorrendo atraso, devem os faltantes ou retardatários arcar com as respectivas consequências. Logo, é de todo cabível a multa aplicada pelo atraso na obrigação acessória.



Em 20/07/2009, a recorrente foi cientificada do acórdão proferido pela DRJ, interpondo recurso voluntário, no qual aduz o seguinte:

Preliminares de Nulidade

- Ao proferir qualquer decisão, a autoridade administrativa tem o dever de consignar os argumentos que embasaram suas razões, segundo o princípio da motivação, sob pena de cerceamento do direito de defesa, ante a ausência de suporte material para que o contribuinte possa conhecê-los e apresentar sua defesa;
- A motivação não consiste simplesmente em apontar a fundamentação legal. Ao motivar, o julgador demonstra as razões que ensejam o deferimento ou não do pedido, com suficiência, clareza e congruência, predicados que não se encontram no auto combatido. Portanto, requer-se a nulidade em virtude da violação de requisito de forma do auto de infração que acarretam evidente prejuízo à elaboração da defesa da recorrente;
- Requer-se, ainda, o reconhecimento da decadência do lançamento imposto a recorrente, quanto a parcela não homologada, ante o decurso do prazo determinado pelo art. 24 da Lei 11.457/07.

Mérito

- A única forma existente para apresentação da DCTF é a transmissão pela *internet*, utilizando o programa Receita Net, que transmite e valida via *internet* as declarações de impostos e contribuições federais;
- A falha do sistema de recebimento de declarações ou da assinatura digital inviabilizou o cumprimento das obrigações a termo pela Recorrente, tendo sido, inclusive, necessária a troca do certificado digital. Alega a recorrente que não descumpriu o prazo fixado para entrega de sua declaração, ao contrário, tentou insistentemente de forma comprovada, entregar a sua declaração via *internet*;
- Outrossim, requer-se o cancelamento do auto de infração, pois a recorrente não pode ser penalizada por uma falha no sistema do fisco, por limitações das transmissões digitais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a pretensão resistida que deu origem à lide é a imposição de multa por atraso na entrega da DCTF relativa ao mês de dezembro de 2005.

Princípio com a apreciação da preliminar de nulidade do acórdão a quo por falta ou vício substancial de sua motivação, embora entitule o tópico como falta de motivação da decisão de não homologação das compensações – o que nada tem de ver com o feito.

Também nesse tópico, de nulidade do acórdão de origem, em que centra sua questão nessa nulidade por falta de motivação, imiscui a ausência de congruência, suficiência e clareza do auto de infração com o que este resultaria fulminado de nulidade.

Embora reconheça que a motivação no acórdão recorrido seja extremamente singela, não se pode dizer que, mesmo oblíqua ou implicitamente, não enfrentou a questão articulada pela recorrente. Noutras palavras, rejeitou o argumento de empecilho não imputável à recorrente, para que ela tenha apresentado a destempero a DCTF. Isso se encontra presente quando é dito que constitui obrigação incontestável do sujeito passivo a manutenção do certificado digital válido a possibilitar a tempestiva entrega de suas declarações.

Rejeito, pois, essa preliminar de nulidade do acórdão *a quo*.

Também não diviso a falta de congruência, suficiência e clareza do auto de infração. Trata-se de auto de infração emitido eletronicamente, mas que identifica claramente a infração que lhe é imputada e sua correlação com a pena infligida. Se o auto de infração deve ser mantido ou não passa a ser questão que se coloca na esfera de mérito.

Rejeito, outrossim, a preliminar de nulidade do auto de infração.

Há ainda outra preliminar articulada pela recorrente, que é a do prazo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte para a prolação da decisão administrativa, como preceitua o art. 24 da Lei 11.457/07.

Primeiro, a recorrente invoca esse preceito para postular a decadência do lançamento de imposto quanto a parcela não homologada. Isso nada tem de ver com a questão controvertida que fixa a lide, qual seja, multa por atraso na entrega da DCTF.

Segundo, ainda que se referisse à multa cominada, a consequência do descumprimento do preceito em comentário não é a decadência do lançamento. Aperfeiçoado este no prazo do CTN, não há que se falar em decadência, e nem essa é prescrição (efeito) da concreção da hipótese normativa invocada.

Terceiro, conquanto louvável o comando legal em comento, entendo que ele não é aplicável ao processo administrativo fiscal federal regido pelo Decreto 70.235/72, assim, às DRJ's e ao CARF. Tanto que o art. 24 da Lei 11.457/07 se encontra no Capítulo II – Da Procuradoria da Fazenda Nacional, ao passo que o Capítulo III é dedicado ao processo administrativo fiscal federal referenciando o Decreto 70.235/72. E nenhum dispositivo há na Lei 11.457/07, seja nesse capítulo, seja em outro que faça remissão ao art. 24 para o processo administrativo fiscal federal regido pelo Decreto 70.235/72.

Dessarte, rejeito igualmente essa preliminar.

Passo ao exame do mérito.

A multa aplicada é a prevista no art. 7º da Lei 10.426/02¹.

A recorrente alega na peça recursiva falha no sistema de certificação digital, e na peça inaugural acentua que, em função de pane em seu sistema operacional, ficou inviabilizada a utilização da assinatura virtual 24 horas antes do decurso do prazo para a entrega da DCTF. Ainda, na peça impugnatória, é dito que a recorrente procurou uma autoridade certificadora para obter outro certificado, diante do problema irremediável que a assolou, mas que o indigitado órgão se viu impossibilitado de atender o requerido no prazo de que dispunha a recorrente.

Sucede que a recorrente não carrou aos autos nenhum elemento a comprovar ou ao menos a indiciar a demonstração das alegações vertidas pela recorrente, seja as deduzidas na impugnação, seja a conformada no recurso. E o *onus probandi*, aqui, é da recorrente, que alega na fase litigiosa o fato.

Não vejo, pois, como acolher o argumento em questão.

¹ 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)

(...)

II - de 2%(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 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Apesar de o auto de infração não referenciar o art. 7º da Lei 10.426/02 com a redação dada pela 11.051/04, pode-se subentender essa remissão, pois o auto é de 2007 (fl. 6).

Por outro lado, impende registrar que *quaestio juris* (questão de direito), em regra, é apreciável de ofício, sobremais pelo órgão administrativo judicante que está adstrito ao princípio da legalidade e que irradia ou projeta o princípio da verdade material, como subprincípio daquele.

É sob esse predicativo jurídico que aprecio a questão jurídica do art. 138 do CTN, qual seja, a da denúncia espontânea.

Não desconheço a orientação que vem sendo dada pelo STJ sobre a matéria. Observo, porém, que não houve até o presente momento julgamento dessa questão pelo STJ em sede de procedimento de recursos repetitivos, conforme o art. 543-C do CPC, tampouco súmula sobre a questão.

Os arestos do STJ se escudam nos seguintes fundamentos para manutenção da multa por atraso na apresentação de declarações:

a) a entrega de declaração a destempo constitui infração formal, não podendo ser considerada infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea;

b) a entrega extemporânea de declaração é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é atingida pelo art. 138 do CTN;

c) as responsabilidades acessórias autônomas, sem nenhum vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Há também acórdãos do antigo 1º Conselho de Contribuintes que se apoiam nos mesmos fundamentos ora veiculados.

Com a devida honestidade intelectual, não consigo acomodar tais fundamentos para afastar a denúncia espontânea para as penalidades por apresentação a destempo de declaração, notadamente da DTCF, como se dá no caso vertente.

Que o cumprimento extemporâneo do dever de apresentação de declaração constitui infração formal não resulta dúvida. Mas, daí a dizer que tal infração formal não é infração de natureza tributária, não posso concordar (fundamento em “a”).

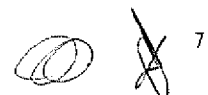
Ora, o dever de apresentação de declaração constitui, na linguagem do CTN, obrigação tributária acessória (art. 113, *caput* e § 2º)². Evidente, pois, que a infração é de *natureza tributária*.

² 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 da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.



Assim também não deixa de ser infração de natureza tributária, por ex., a falta de pagamento de multa de mora no adimplemento atrasado de tributo posterior a alguma intimação em relação a esse tributo. Esta seria uma hipótese em que o pagamento atrasado, antes da lavratura de auto de infração conforme o art. 43 da Lei 9.430/96³, afastaria a denúncia espontânea, por ter havido alguma intimação antes do pagamento extemporâneo – com o que não se tem por proscria a multa de mora (sobre seu caráter apenatório já me manifestei no passado e me abstenho de deduzir aqui as considerações a respeito, por não se colocar no presente feito).

O dever de apresentação de declaração é dever formal ou instrumental. Mas não vejo como se possa afirmar que esse dever formal, ou que o cumprimento extemporâneo desse dever formal não tem vínculo com o fato gerador do tributo (argumento em “b”). E que, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN (argumento em “b”).

A obrigação acessória, no caso, de apresentação de declaração (DCTF), tem *referibilidade* ao fato gerador de tributo. Vale dizer, a obrigação tributária acessória, na linguagem do CTN, tem vínculo com o fato gerador do CTN. Aliás, toda obrigação acessória tem referibilidade com fato gerador de tributo (desde que fato gerador exista, é claro), *i.e.*, tem vínculo com fato gerador de tributo, e essa é a *razão de ser* da obrigação acessória, que é a de facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos – art. 113, § 2º, do CTN.

E, no caso de obrigação tributária acessória como a DCTF, ela *têm vínculo direto* com a existência do fato gerador do tributo (ou com sua inexistência, se não concretizado o pressuposto de fato, ou, por ex., em caso de isenção). Não só. O *sujeito passivo dessa obrigação acessória tem vínculo direto* com a existência do fato gerador do tributo.

Quer dizer, vertendo atenção à DCTF, não vejo como se possa agasalhar a asserção de que “as responsabilidades acessórias autônomas” não têm vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo (argumento em “c”).

Derruídos esses argumentos, não consigo divisar, nem no art. 138, nem em outro dispositivo do CTN que se possa combinar com o art. 138, comando que interdição a incidência do preceito de denúncia espontânea em relação a obrigações tributárias acessórias autônomas.

O art. 136 do CTN, que inaugura a Seção IV – Responsabilidade por Infrações, na qual se insere o art. 138, fala que, 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 – o que levou autorizada

³ Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º. do art. 5º., a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

doutrina a acentuar que a responsabilidade tributária não depende, necessariamente, da ocorrência de dano (nesse sentido, a lição de Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 446 e 451).

O art. 137 do CTN dispõe sobre hipóteses em que a responsabilidade é pessoal do agente - cuida, à obviedade, de casos em que o agente não esteja atuando em nome e por conta própria, pois do contrário o dispositivo seria fútil (se o agente atua em nome e por conta própria é óbvia sua responsabilidade pessoal)⁴. E aí cuida de hipóteses de infrações que podem não ser ou não envolver obrigação tributária principal.

É a dicção do art. 138 do CTN:

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 do 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.

O alcance do preceito é claro, a meu ver, ao se incluir no pressuposto de incidência a locução “se for o caso”, após o termo “acompanhada”.

Se for o caso, acompanhada de que? Se for o caso, acompanhada “do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”. Quer dizer, só quando for o caso, pois se não for o caso de pagamento de tributo e de juros, basta a denúncia espontânea da infração (= preenchimento do pressuposto de incidência com a especificação “se for o caso”) para incidir o preceito. Não há outro sentido que se possa dar a “se for o caso”.

E o que é excluída pela denúncia espontânea? Do que já se viu, e do que figura no próprio art. 138 do CTN, é a responsabilidade pela infração, sem distinção entre infração a dever instrumental da obrigação principal (ou obrigação tributária acessória) e a obrigação tributária principal.

É aliás, a infração a obrigação tributária acessória que gera responsabilidade tributária sem que seja necessária a ocorrência de dano, ao teor do art. 136 do CTN. E que tal responsabilidade é tributária, também já se viu (por ser decorrente de infração dessa natureza, ou analiticamente, por ser decorrente de infração a obrigação tributária acessória – art. 113, *caput* e § 2º, do CTN).

De tudo que foi deduzido, não posso extrair outra inteligência a não ser a de que a responsabilidade tributária é excluída pela denúncia espontânea, mesmo quando não for o caso de pagamento de tributo e de juros de mora devidos. Do contrário, o pressuposto legal “se

⁴ Cf. Luciano Amaro, “op. cit.”, p. 447.

for o caso” não tem sentido; ou, noutro ângulo, “se for o caso” já exterioriza a finalidade de se alcançar a responsabilidade por infração a obrigação tributária acessória (ou dever instrumental tributário).

Para além disso, a exegese que ora exponho tem endosso de respeitável doutrina (cf., v.g., Luciano Amaro, *op. cit.*, p. 451; Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional – Vol. II*, São Paulo: Atlas, 2004, pp. 662 a 666; Misabel de Abreu Machado Derzi, *Notas à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio: Forense, 1999, p. 769; Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro – Vol. I*, 4ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1980, pp. 261 e 262; Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio: Forense, 2009, pp. 688 e 689).

Por todas essas razões, não posso comungar do entendimento consagrado na jurisprudência do STJ, lembrando que a matéria não foi por julgada até o presente momento, em sede de procedimento de recursos repetitivos, tampouco constituindo questão sumulada.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.


MARCOS TAKATA

Voto Vencedor

Conselheiro ERIC CASTRO E SILVA – Redator Designado

Em que pesem as brilhantes e sólidas argumentações desenvolvidas pelo Conselheiro Relator, este julgador ainda se filia a jurisprudência majoritária do CARF que, seguindo também jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, entende que às obrigações acessórias não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, peço vênica para transcrever e adotar como fundamentação os arestos abaixo colacionados do CARF e do STJ, que bem explicitam meu entendimento sobre o tema, *verbis*:

DCTF- DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A entrega da DCTF fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação da multa correspondente. A responsabilidade acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN. (3º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 302-39.974 em 13.11.2008. Publicado no DOU em: 12.01.2009)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea se refere à obrigação principal. O instituto da denúncia espontânea não é aplicável às obrigações acessórias, de acordo com o artigo 138 do CTN. Publicado no DOU em: 12.01.2009. (3º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 302-39.881 em 16.10.2008)

DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA:

A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. A responsabilidade acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN. (3º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 303-35.714 em 15.10.2008. Publicado no DOU em: 22.12.2008)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE.

1. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea quando se trata de multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória. Precedentes do STJ.

2. Agravo Regimental não provido



(AgRg no REsp 916168 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2007/0005231-5. Rel. Min. HERMAIN BENJAMIN DJe 19/05/2009)

Voluntário. Por todo o exposto, voto por negar provimento ao presente Recurso

É como voto.


ERIC CASTRO E SILVA