



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Recurso nº : 129.959
Acórdão nº : 303-32.594
Sessão de : 10 de novembro de 2005
Recorrente : PAULO TATIM & ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C
Recorrida : DRJ-Florianópolis/SC

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).
Entrega espontânea e a destempo.


A entidade denúncia espontânea (CTN, art. 138) não alberga a prática de ato puramente formal do cumprimento extemporâneo de obrigação tributária acessória. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli.


Anelise Daudt Prieto
Presidente


Tarásio Câmpelo Borges
Relator

Formalizado em: 14 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvío Marcos Barcelos Fiúza e Zenaldo Loibman. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno.

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

RELATÓRIO

Os autos do presente processo tratam de recurso voluntário contra acórdão da Primeira Turma da DRJ Florianópolis (SC) que julgou procedente a exigência de multa infligida no Auto de Infração de folha 5, motivada por entrega de DCTF espontaneamente e a destempo, no valor mínimo de R\$ 500,00 por infração.

Segundo a denúncia fiscal, somente no dia 12 de abril de 2001 foi entregue a declaração relativa ao primeiro trimestres de 1999.

Com guarda do prazo fixado para o recolhimento da multa lançada, a interessada instaurou o contraditório. Nas suas razões de folhas 1 a 4, alega, em síntese, que o cumprimento espontâneo da obrigação tributária acessória em atraso caracteriza denúncia espontânea da infração na forma prescrita no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

No voto condutor do acórdão de folhas 18 a 21, objeto deste recurso, as razões da impugnante são refutadas com os fundamentos que transcrevo:

Preenchidos os requisitos legais de admissibilidade, conhece-se da impugnação.

No caso dos autos, a apresentação espontânea da(s) DCTF(s) não afasta a incidência da multa por atraso na entrega, como quer a impugnante.

Sobre o assunto, peço vênia para transcrever voto do ilustre julgador Cláudio de Andrade Camerano, proferido no Acórdão nº 3.557, de 12/02/2004, da 3ª Turma desta DRJ (processo nº 13964.000344/2003-23), onde o lançamento da multa em questão foi julgado procedente, por unanimidade de votos (destaques são do original):

O cerne da questão consiste em analisar se o benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, é aplicável ao contribuinte que entrega em atraso a DCTF, mas voluntariamente e antes de qualquer iniciativa da fiscalização.

Entre as obrigações tributárias, existem, além da obrigação tributária principal, outras acessórias

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

visando facilitar o cumprimento daquela, conforme dispõe o CTN, art. 113, verbis:

“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, 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.”

As obrigações acessórias se impõem como tais para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo. Todo cidadão está obrigado a procedimentos visando facilitar a atuação estatal, sendo ele, ou não, sujeito passivo da obrigação tributária principal e, se não atender a tais procedimentos, estará sujeito a sanções.

A multa está contida na legislação tributária como sanção pelo inadimplemento da obrigação principal ou pela inobservância dos deveres acessórios.

O objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário não pago, afastando do crédito tributário a parte punitiva. O atraso na entrega de DCTF representa um descumprimento de uma obrigação acessória, cuja conduta não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas vinculadas.

A responsabilidade de que trata o CTN, art. 138, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais, não alcançando as obrigações acessórias. De forma que as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea.

Se fosse reconhecida a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória, significaria negar a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não fazer, isso porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo,

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. Desconsiderar a multa decorrente da impontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária significaria uma afronta ao contribuinte responsável e cumpridor de suas obrigações, sem dizer que o mesmo poderia considerar que sua pontualidade não fora considerada pelo fisco, caracterizando-se uma flagrante injustiça fiscal.

Cumpre notificar que o Superior Tribunal de Justiça vem se pronunciando de maneira uniforme - por intermédio de suas 1ª e 2ª Turmas, formadoras da 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a "tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios" (RIST J, art. 9º, parágrafo 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 à prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais - DCTF.

Acompanhando idêntica decisão, a Segunda Turma, através do RESP 208097/PR, DJU de 01.07.1999, deu provimento ao recurso da Fazenda, no sentido de não acolher o benefício da denúncia espontânea, na entrega em atraso da declaração do imposto de renda. Muito embora a jurisprudência se refira à entrega das declarações de Imposto de renda, plenamente aplicável, pela similitude, também à entrega da DCTF.

Entendeu, portanto, o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação e interpretação do artigo 138 do CTN, não ser possível a interpretação extensiva para aplicar os efeitos da denúncia espontânea no caso de obrigações acessórias, como se verifica nas DCTF.

Inúmeros acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) corroboram esse entendimento, contrário ao do contribuinte. É o caso dos acórdãos proferidos nos Recursos Especiais nº 208.097-PR, de 08/06/1999, 250567/SC, de 29/05/2001 e 246960/RS, de 09/10/2001, cuja ementa transcreve-se:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

1 - O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.”

No mesmo sentido, tem decidido o Conselho de Contribuintes na sua Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Câmara Superior de Recursos Fiscais / Acórdão CSRF/02-0.996 em 19.02.2001

DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN.”

Diante do exposto, e considerando tudo mais que do processo consta, voto no sentido de julgar procedente o lançamento de fl. 5.

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Florianópolis (SC), a empresa interpôs o recurso voluntário de folhas 25 a 37, no qual reitera suas razões iniciais, com citações da doutrina e da jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

Porque cuida de exigência fiscal de valor inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), o recurso voluntário foi encaminhado a este Conselho de Contribuintes desacompanhado do arrolamento de bens regulamentado pela IN SRF 264, de 20 de dezembro de 2002, editada por força do disposto no artigo 33, § 4º, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Os autos foram distribuídos a este conselheiro em um só volume, numerado até a folha 44.

É o relatório.



Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

VOTO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (relator)

Conheço do recurso voluntário, porque tempestivo e desnecessária a garantia de instância: cuida de exigência fiscal de valor inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Versa a lide, conforme relatado, acerca da exigência da multa por entrega de DCTF espontaneamente e a destempo, no valor mínimo de R\$ 500,00 por infração, integralmente mantida pela primeira instância.

A despeito da espontaneidade, entendo incabível, no caso ora examinado, a exclusão da responsabilidade com fundamento no artigo 138 do CTN, porquanto a responsabilidade tributária ali albergada não alcança as obrigações acessórias autônomas.

Neste particular, há, inclusive, jurisprudência mansa e pacífica das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, conforme nos dá conta a ementa do acórdão referente ao Recurso Especial 208.097 – PR, a saber:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

O voto condutor do acórdão acima referido, da lavra do Ministro Hélio Mosimann, cita precedente da Primeira Turma daquele Tribunal (REsp. 190.388 – GO, acórdão da lavra do Ministro José Delgado, DJ de 22 de março de 1999), cuja ementa tem o seguinte teor:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO 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.

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

4. Recurso provido.

Deixo aqui consignado que já adotei, quando membro do Segundo Conselho de Contribuintes, em situações semelhantes, a exclusão da responsabilidade com base no artigo 138 do CTN, seguindo antiga jurisprudência daquele colegiado. Contudo, ainda naquela casa, modifiquei meu entendimento após a manifestação do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Por outro lado, nada obstante os julgados paradigmáticos do Superior Tribunal de Justiça tratem de Declaração do Imposto de Renda, os fundamentos de tais decisões têm perfeita aplicação, também, para o caso de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), uma vez que esta é uma obrigação tributária de igual natureza daquela.

Outrossim, *data venia* o alegado entendimento do Supremo Tribunal Federal condenando “a distinção entre multas fiscais e punitivas com multas fiscais moratórias”, penso de outra forma.

Com efeito, o estudo da incidência ou não da penalidade moratória nos adimplementos espontâneos e a destempe das obrigações tributárias acessórias poderia até revelar uma antinomia aparente entre a inteligência do § 3º do artigo 113 e a dicção do artigo 138, ambos do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

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

.....
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.

.....
Ambos pertencem ao Livro Segundo do CTN, que traça normas gerais de direito tributário, e ao Título II, que cuida das obrigações tributárias. Dito isso, recorro ao critério da especialização para solucionar antinomias aparentes no ordenamento jurídico: a norma específica prevalece sobre a norma geral.

In casu, entendo preponderante a inteligência do § 3º do artigo 113, que prevê a penalidade pecuniária pelo simples fato da inobservância da obrigação

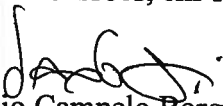
JAST

Processo nº : 11516.002097/2003-52
Acórdão nº : 303-32.594

tributária acessória, quando confrontada com a dicção do artigo 138, vinculado à responsabilidade tributária por infrações. Consoante essa exegese, os dispositivos tratam de assuntos distintos: este exclui a multa de natureza penal (multa de ofício) na denúncia espontânea da infração; aquele prevê a penalidade de carácter moratório (multa de mora) pelo inadimplemento de obrigação acessória, independentemente da atuação da Fazenda Nacional.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2005.


Tarásio Campelo Borges - Relator