



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

Processo nº 13866.000273/2005-39
Recurso nº 139.856 Voluntário
Acórdão nº 1302-00.294 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2010
Matéria DCTF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA
Recorrente TRON INDUSTRIAL REFRIGERAÇÃO E ELETRONICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2002

Ementa:

ESPONTANEIDADE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.
INAPLICABILIDADE.

Tratando-se de descumprimento de dever acessório, instituído no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, descabe falar em denúncia espontânea da infração.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencido o Conselheiro Eduardo de Andrade (Relator). Designado o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães para redigir o voto vencedor.

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente

EDUARDO DE ANDRADE - Relator
WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Redator Designado

EDITADO EM: 12 NOV 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Guilherme PoLlastri Gomes da Silva, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

Adoto o relatório da DRJ/RPO, por bem retratar os fatos.

“Contra a contribuinte TRON INDUSTRIAL REFRIGERAÇÃO E ELETRÔNICA LTDA foi lavrado auto de infração exigindo a multa pelo atraso na entrega da DCTF, do(s) 3o e 4o trimestre(s) do ano-calendário de 2002, no valor total de R\$ 51.846,66.

O lançamento teve como enquadramento legal a Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, art. 113, § 3o e 160; Instrução Normativa (IN) SRF nº 73, de 1996, art 4o, c/c art.2º; Instrução Normativa SRF nº 126, de 1998, arts.2º e 6o, c/c item I da Portaria MF nº 118, de 1984; Decreto-lei nº 2.124, de 1984, art. 5o; Lei nº 10.426, de 2002, art. T.

Notificada do lançamento, a interessada apresentou impugnação, alegando, em resumo, que a multa é indevida, pois cumpriu a obrigação acessória espontaneamente, conforme dispõe o CTN, art. 138, antes de qualquer procedimento fiscal. É a síntese do essencial. Além do que, complementa, recolheu todos os tributos denunciados na DCTF em comento.”

Ao apreciar o caso, o colegiado considerou, por unanimidade, procedente o lançamento e manteve o crédito exigido, nos seguintes termos da ementa do julgado:

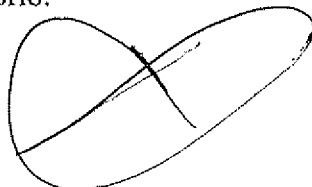
Ano-calendário: 2002

MULTA POR ATRASO. DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente.

Lançamento Procedente

Irresignada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando em síntese que embora tenha prestado a destempo a declaração objeto da multa lavrada, o fez de forma espontânea, devendo, assim, estar albergada sua conduta pelo art. 138 do CTN. Além disso, efetuou os pagamentos constantes da DCTF.

É o relatório.



denominar *tributário*, conforme prescreve o art. 139 do mesmo diploma. E mais, possui *natureza tributária*, consoante este mesmo dispositivo.

Todavia, não é porque passa a se denominar *tributário*, e a se revestir da garantias e privilégios outorgados a esta modalidade creditória, que o crédito deixa de consubstanciar uma sanção decorrente de ato ilícito. Afinal, a multa é a penalidade devida pelo inadimplemento de obrigação de fazer, qual seja, a de prestar, no prazo legal, a declaração.

Quando o art. 138 do CTN afirma que *a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*, não distingue entre infração decorrente do descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória. Assim, decorre logicamente, que negar a aplicação do dispositivo ao descumprimento de obrigação acessória significa entender que tal inobservância não caracteriza uma infração, o que é uma afirmação absurda, porque todo descumprimento de preceito legal é ilícito.

Outra distinção a ser feita é a de que, embora, por determinação do §3º do art. 113 e do art. 139 do CTN, o crédito decorrente da aplicação da sanção por descumprimento de obrigação acessória passe a se denominar *crédito tributário*, a natureza de sua prestação não é de *tributo*, mas de *sanção* de ato ilícito. Compará-lo ao crédito tributário em sentido estrito, que consubstancia *tributo* para concluir que num caso, ao se dividir em tributo, multa e juros, há penalidade, e noutro, como não há esta divisão, não há é novamente negar que seu conteúdo é a própria penalidade.

Por outro lado, a expressão *se for o caso*, contida no art. 138, almeja exatamente alcançar os casos decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, porquanto sempre que a infração se referir a obrigação principal o tributo será devido. Assim, a denúncia espontânea de infração relativa a obrigação acessória não vem acompanhada de tributo, porque *não é o caso*.

Neste sentido, vale a lição de Hugo de Brito Machado¹, para quem *a expressão se for o caso deixa fora de qualquer dívida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque em se tratando de obrigação principal descumprida o tributo é sempre devido. Assim, para abranger apenas a infração de obrigações principais a expressão seria inteiramente desnecessária... Como não se deve presumir a existência, na lei, de palavras ou expressões inúteis, temos de concluir que a expressão se for o caso, no art. 138 do CTN, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, por não ser o caso. E com toda certeza somente não será o caso em se tratando de infrações meramente formais, vale dizer, meros descumprimentos de obrigações tributárias acessórias.*

Afastar o inciso I do art. 7º da Lei 10.426/2002 não configura negar aplicação à Lei vigente, porquanto ela assim o permanece, produzindo efeitos no caso do infrator ser surpreendido pela fiscalização, devendo, contudo, ser afastada, no caso da denúncia espontânea. Esta é, inclusive, a inteligência do preceito, que ao incentivar a auto-denúncia visa a auxiliar a Administração na sua tarefa de fiscalizar e arrecadar.

Assim, o argumento teleológico que afasta o art. 138, por entender que sua aplicação dificultaria a atividade de arrecadação e fiscalização adicionado ao fato de que criaria injustiça entre aqueles que cumprem o prazo e aqueles que não cumprem, inaugura regra nova

¹ in Revista Dialética de Direito Tributário nº 61, p. 64

Voto Vencido

Conselheiro EDUARDO DE ANDRADE

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Há previsão legal para o dever de prestar a DCTF no prazo fixado, contida no inciso I do art. 7º da Lei 10.426/2002. Descumprido este, portanto, é cabível a penalidade, nos termos da Lei.

De outro lado, o art. 138 do CTN exclui a responsabilidade do infrator que denuncia espontaneamente a infração, acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, como se verifica no caso presente.

A questão posta é saber se a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória é afastada pela denúncia espontânea.

Entre as teorias que negam aplicação da denúncia espontânea à obrigação acessória, destaca-se aquela defendida no acórdão recorrido, que, ao interpretar o art. 113 do CTN, conclui que por se tornar principal a obrigação acessória, pela sua inobservância, a penalidade se converteria em *não penalidade* (obrigação principal). Assim, não havendo penalidade, não há falar em responsabilidade por infração, e portanto, não caberia a aplicação da denúncia espontânea.

Outro argumento é o de que deixar de aplicar o inciso I do art. 7º da Lei 10.426/2002, equivaleria a deixar de aplicar Lei válida.

Finalmente, há ainda aqueles que defendem a aplicação teleológica da penalidade, sob o argumento de que seria injusto conceder o mesmo tratamento aos que cumprem com pontualidade suas obrigações, em relação àqueles que faltam com esse dever, e que seu afastamento causaria grande distúrbio para a arrecadação e fiscalização.

No meu entendimento, com o devido respeito pelas opiniões contrárias, as teorias que negam a extensão do preceito contido no art. 138 às obrigações acessórias não são as mais acertadas.

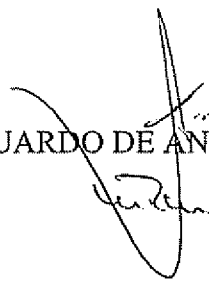
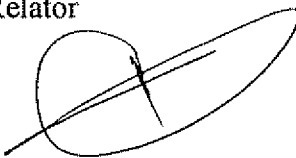
Sem perpassar toda a crítica que a doutrina fez à redação infeliz do art. 113 do CTN, ao indevidamente prescrever que a obrigação acessória se converte em principal, é preciso ressaltar que não é pelo fato de a multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória se revestir dos mesmos privilégios e garantias do crédito tributário decorrente da obrigação principal, que ela passa a ter natureza de tributo, porque isto, ao ferir o próprio conceito de tributo definido no art. 3º do CTN, violaria todo o Sistema.

No entanto, ao se converter em principal (conforme o §3º do art. 113 do CTN), a obrigação *acessória* passa, na dicção do CTN, a se denominar *principal*, eis que assim convertida, pela sua inobservância. Desta forma, o crédito dela decorrente passa a se

que impede a produção dos efeitos daquela em vigor produzida pelo Poder Legislativo, cujo alcance teleológico é exatamente o de auxiliar a Administração, incentivando os faltosos a se auto-denunciar. Se esse incentivo não produz efeitos substanciais, desejados na elaboração da norma, talvez fosse o caso de revogá-lo. Mas para isso, a vontade do Poder Legislativo há de ser ouvida.

No caso presente, ocorre a denúncia espontânea, antes de qualquer procedimento de ofício.

Neste sentido, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário, cancelando-se a multa lançada.


EDUARDO DE ANDRADE – Relator 

Voto Vencedor

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES

No presente julgado, o Colegiado, por maioria, divergiu do entendimento expendido pelo ilustre Relator, relativamente à aplicação das disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional às infrações fundadas em inobservância de dever acessório, legalmente estabelecido.

O presente processo trata de exigência de MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO.

Acolhendo a tese esposada pela contribuinte em sede de recurso voluntário, concluiu o ilustre Relator no seguinte sentido, (*in verbis*):

...
Quando o art. 138 do CTN afirma que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, não distingue entre infração decorrente do descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória. Assim, decorre logicamente, que negar a aplicação do dispositivo ao descumprimento de obrigação acessória significa entender que tal inobservância não caracteriza uma infração, o que é uma afirmação absurda, porque todo descumprimento de preceito legal é ilícito.

Noutra direção, o entendimento do Colegiado foi o de que o disposto no artigo em referência só encontra aplicação nas situações em que a Administração Tributária desconhece por completo as ilicitudes praticadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Tratando-se, pois, de obrigação tributária acessória, sua eventual inobservância implica, necessariamente, aplicação de penalidade pecuniária, não podendo esta ser afastada sob os auspícios do instituto da denúncia espontânea, vez que, no caso, o dever não cumprido já é do conhecimento da Administração Tributária, sendo o procedimento de constatação norteado, apenas, pelos critérios de oportunidade e conveniência.

Convergiu, também, o Colegiado, para as manifestações advindas do Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, fundado em precedentes, restou assinalado no AgRg no REsp 884939/MG (05/02/2009), Relator o Ministro Luiz Fux:

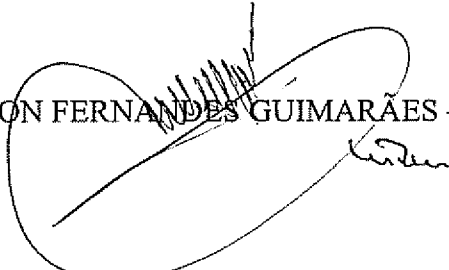

A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.





hipótese para aplicação da penalidade, pois a referida entrega após o prazo legal sempre se dará antes de qualquer providência da Administração (tratando-se de descumprimento de dever formal apurado pela autoridade fiscal, a conduta a ser sancionada estará sempre representada pela FALTA DE ENTREGA da declaração, e não pela sua entrega fora do prazo).

Com base nas razões aqui expostas, decidiu o Colegiado por NEGAR provimento ao Recurso.

 WILSON FERNANDES GUIMARÃES – Redator Designado



A entrega extemporânea das referidas declarações 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 devida.

No referido julgado, inclusive, foi feita referência ao EREsp nº. 246.295 (20.08.21), Relator o Ministro José Delgado, em que a penalidade envolvia dever formal idêntico ao que ora se aprecia, senão vejamos:

A 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 nenhum vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Destacou-se, ainda, que o acolhimento da tese esposada pelo ilustre Relator, não obstante seus valiosos fundamentos e o fato de encontrar ressonância tanto em sede de doutrina como na seara judicial, resultaria, em última análise, em afastamento, por meio de decisão administrativa, de norma legal que goza de vigência plena, pois, em conformidade com inciso II do art. 7º da Lei nº. 10.406, de 2002, abaixo transcrito, a entrega de declarações após o prazo representa conduta expressamente prevista na referida norma.

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:

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;

Observe-se que o dispositivo em referência faz alusão a dois tipos de conduta: FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÕES e ENTREGA APÓS O PRAZO. Assim, a afirmação supramencionada se sustenta visto que, a partir do acolhimento do argumento de que aquele que entrega a declaração antes do início de qualquer procedimento por parte da Administração Tributária estaria albergado pelo art. 138 do CTN, inexistiria

 7