



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

Processo nº 13884.001609/2007-24
Recurso nº 141.835 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.317 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2010
Matéria MULTA
Recorrente RDC CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/CAMPINAS

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2005

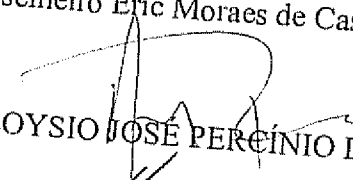
Ementa:

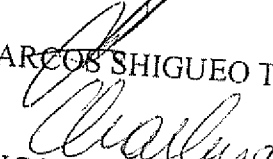
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
INAPLICABILIDADE.

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

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. 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 Shiguelo 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. 7) de exigência de multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), relativa ao 2º semestre de 2005, no valor de R\$ 200,00.

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente do lançamento, em 17/10/2007, a recorrente opôs sua impugnação (fls. 1 a 3), na qual aduz que, embora a DCTF tenha sido apresentada com atraso, ela se deu de forma espontânea, antes do início de algum procedimento fiscal, de molde a ser aplicável o art. 138 do Código Tributário Nacional, a afastar a multa cominada.

Adverte que, do contrário, a expressão “se for o caso” contida nessa norma legal, não teria razão de ser: acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou seja, quando for o caso.

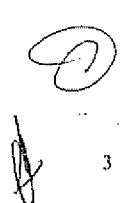
DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A 1ª Turma da DRJ de Campinas, em 7/12/2007, julgou ser procedente o lançamento.

Em apertada síntese, o fundamento para tanto foi a de que a apresentação da declaração a destempo sujeita o infrator às penalidades legais e não caracteriza a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, pois só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da declaração, que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a sua entrega tempestiva.

Em 21/01/2008, a recorrente foi cientificada do acórdão *a quo*, com o que interpôs recurso voluntário, sob os mesmos argumentos ante expostos na impugnação.

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 questão controvertida se fixa na aplicabilidade de multa na entrega da declaração antes de iniciado algum procedimento fiscal, e, a *contrario sensu*, aplicabilidade de denúncia espontânea conforme o art. 138 do CTN.

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

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;

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)

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 DTCTF, 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.

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,

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.

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

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 interdicte 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 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.*

⁴ Cf Luciano Amaro, "op cit.", p. 447.

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”.

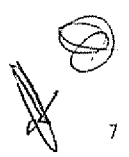
E o que é excluída pela denúncia espontânea? Do que já se viu, e do que figura no próprio art. 138 do CTN, é a responsabilidade pela infração, sem distinção entre infração a dever instrumental da obrigação principal (ou obrigação tributária acessória) e a obrigação tributária principal. É aliás, a infração 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 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 ele 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 MORAES DE 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 vênia 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 AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2007/0005231-5. Rel Min. HERMÁN BENJAMIN DJe 19/05/2009)

Voluntário.

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

É como voto.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA