



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13971.001591/2005-10
Recurso nº 137.587 Voluntário
Matéria DCTF
Acórdão nº 303-35.275
Sessão de 25 de abril de 2008
Recorrente C165 REPRESENTAÇÕES LTDA - ME
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

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

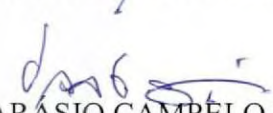
O instituto denúncia espontânea (CTN, art. 138) não alberga a prática de ato puramente formal do cumprimento extemporâneo de obrigação tributária acessória. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

RECURSO 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


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama, Luis Marcelo Guerra de Castro, Vanessa Albuquerque Valente e Celso Lopes Pereira Neto. Ausente o Conselheiro Heroldes Bahr Neto.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Florianópolis (SC) que julgou procedente a exigência da 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.

Segundo a denúncia fiscal, somente no dia 6 de setembro de 2004 foi entregue a declaração relativa ao segundo trimestre de 2004 (prazo vencido em 13 de agosto de 2004).

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 1 a 4, assim sintetizadas no excerto de folhas 1 e 2, que reproduzo:

DOS FATOS

No dia 06 de setembro de 2004, foi realmente apresentada em atraso a DCTF referente ao 2º trimestre de 2004. O atraso ocorreu devido a problemas técnicos nos equipamentos de informática e congestionamento no site da Receita Federal, que fizeram com que dados e informações fossem perdidos, pensando-se que a referida Declaração foi [sic] transmitida. Porém somente mais tarde após uma auditoria interna é que se percebeu que esta não havia sido transmitida.

Porém, logo que sanado o problema, foi feita a APRESENTAÇÃO ESPONTÂNEA da DCTF, ou seja, HOUVE DENÚNCIA ESPONTÂNEA na entrega da DCTF, pois inexistiu qualquer procedimento administrativo fiscal, exigindo ou alertando sobre a obrigação da DCTF, antes que esta fosse entregue espontaneamente, descabendo assim, a imposição de multa moratória.

Entendeu em contrário o fisco, que expediu o Auto de Infração.

DO MÉRITO

Trata-se de aplicação do Art. 138 e seu parágrafo único do CTN, segundo o qual a denúncia espontânea, desde que realizada antes de qualquer procedimento administrativo, exclui a responsabilidade do contribuinte quando acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora.

O órgão julgador de primeira instância considerou irreparável o procedimento administrativo, conforme voto condutor do acórdão recorrido que transcrevo em sua inteireza:

A impugnação é tempestiva e preenche os demais requisitos de admissibilidade; pode-se dela conhecer.

No tocante à alegação expendida na peça impugnatória, equivoca-se o contribuinte ao alegar que a apresentação espontânea exclui a responsabilidade pela infração cometida pois, tratando-se no caso de obrigação acessória à qual estão sujeitos todos os contribuintes, é inaplicável o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Dispõe o § 2º do art. 113 do CTN, que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse sentido, os esclarecimentos formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, por Aldemario Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstram a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória, como se depreende a seguir:

Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL - tributo, MULTA - penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL - tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL - multa (penalidade pecuniária) e MULTA - inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o

seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.

Em sessão de 13 de junho de 1997, foi julgada matéria de similar teor, prolatando-se o Acórdão nº 102-41.824 da lavra da ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto. Destacamos a seguir alguns trechos do acórdão:

A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - , argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que enquadram-se nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma “obrigação de fazer”, necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária.

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa.

O Primeiro Conselho de Contribuintes freqüentemente vem se pronunciando no sentido oposto ao pretendido pelo interessado, cabendo reproduzir, a título de exemplificação, a ementa dos seguintes acórdãos:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte.”(Ac.nº 106-10.772, de 15/04/1999, DOU de 21/07/1999).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária – a norma inserta no art. 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações Acessórias.” (Ac. nº 102-42.801, de 19/03/1998, DOU de 09/04/1999).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos, por não se constituir o gesto em ilícito tributário.

FATO CONHECIDO – Não caracteriza denúncia espontânea a comunicação de fato conhecido da Repartição Fiscal.” (Ac. nº 106-10.015, de 18/03/1998, DOU de 24/05/1999).

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - O instituto da denúncia espontânea não alcança a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar intempestivamente a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão abrangidos pelo art. 138 do CTN.(Ac. nº 102-44.383, de 17/08/2000; DOU de 29/12/2000)

Igual entendimento também tem sido observado, entre outros, nos seguintes acórdãos de câmaras do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA: 102-42.175 (DOU de 29.09.98), 106-09.354 (DOU de 31.12.97), 102-42.264 (DOU de 29.09.98), 106.09.277 (DOU de 31.12.97), 106-09.278 (DOU de 31.12.97), 106-10.382 (DOU de 26.03.99), 106-10.389 (DOU de 26.03.99), 106-10.396 (DOU de 26.03.99), 102-43.116 (DOU de 10.03.99) e 102-43.214 (DOU de 10.03.99).

Não se trata, portanto, de punir com multa o pagamento espontâneo de tributo devido. Tal fato pode ocorrer no caso de o impugnante ser devedor da Fazenda Pública Federal pelo não pagamento de impostos e contribuições federais, se vier a efetuá-lo antes do início da correspondente ação fiscal, mas não no presente caso. Aqui, como se disse, não foi feito nenhum levantamento das operações realizadas pelo sujeito passivo ou dos rendimentos que tivesse recebido, de que brotasse a conclusão de haver crédito tributário a ser constituído de ofício. Apenas, o sistema de processamento de dados da Secretaria da Receita Federal detectou a entrega a destempo da declaração especificada e o Auto de Infração correspondente foi automaticamente emitido.

A respeito da inaplicabilidade das disposições do art. 138 do CTN, ao caso dos autos, assim também se têm pronunciado o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em arestos recentes, a seguir transcritos, conforme citados em "Direito Tributário" de PAULSEN, Leandro, 3.^a Ed., 2001, p. 691/692:

TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS EM ATRASO – INCIDÊNCIA DO ART. 88 DA LEI N.º 8.981/95.

Ins

A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que nada tem a ver com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do CTN. A par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo arbítrio de cada um. Recurso especial conhecido e provido. Decisão unânime. (STJ, 2.ª T., Resp 243.241/RS, rel. Min. Franciulli Netto, jun/2000).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DE
DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n.º 8.981, art. 88).(TRF1, 3.ª T. MAS 97.01.022335-3/GO, rel. Juiz Tourinho Neto, ago/1997)

No mesmo diapasão é o voto do Min. José Delgado, do Superior Tribunal de Justiça, acolhido de forma unânime pela sua Turma, no julgamento do Resp 246.963/PR, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça da União de 5 de junho de 2000. Transcreve-se o seguinte excerto:

A extemporaneidade na entrega de declaração de tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem as multas decorrentes de tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.

brzi

O instituto da denúncia espontânea, portanto, não se aplica à espécie, razão pela qual deve prevalecer a exigência da multa lançada.

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Florianópolis (SC), recurso voluntário foi interposto às folhas 24 a 27. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa¹ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 41 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.



¹ Despacho acostado à folha 40 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 24 a 27, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

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 para o fato relativo ao segundo trimestre de 2004.

Inicialmente, a ora recorrente atribui o atraso de 24 (vinte e quatro) dias para a entrega da DCTF a problemas técnicos nos seus equipamentos de informática e a congestionamento no sítio da Receita Federal. No entanto, problemas técnicos dos seus próprios equipamentos são questões de sua exclusiva responsabilidade, não oponíveis à Fazenda Nacional. Quanto ao alegado congestionamento no sítio da Receita Federal, não entendo sequer razoável admitir a possibilidade da ocorrência dessa dificuldade prolongada por um período de 24 (vinte e quatro) dias.

Sobre a aduzida 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.*

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, o estudo da incidência ou não da penalidade moratória nos adimplementos espontâneos e a destempestividade 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 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 caráter 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 25 de abril de 2008



TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator