



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

Processo n° 16327.000415/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1802-002.113 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria DCTF - Multa por entrega em atraso
Recorrente CIA ITAÚ DE CAPITALIZAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

Ementa:

PERIODICIDADE NA ENTREGA DA DCTF PELO CRITÉRIO DE RECEITA BRUTA. RECEITAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. EXTENSÃO DO CONCEITO NÃO CONCEBÍVEL.

As receitas geradas por equivalência patrimonial, por não serem decorrentes da atividade fim (objeto social) da pessoa jurídica não fazem parte do conceito para receita bruta e faturamento, mormente, não podem entrar no cômputo do valor para definição da periodicidade da entrega da DCTF, se mensal ou semestral, não sendo possível a aplicação do conceito trazido pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que inclusive foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, após ter sido declarado inconstitucional pelo Excelso Pretório.

MULTA. ENTREGA DA DCTF FORA DO PRAZO NORMATIVO. NÃO CABIMENTO.

O contribuinte entregou a DCTF Semestral dentro do prazo normativo. Contudo, pelos sistemas da Receita Federal do Brasil constando como pendência a não entrega da DCTF Mensal, obrigou o contribuinte a cumprir a pendência, pela entrega fora do prazo normativo da obrigação acessória, o que lhe acarretou a multa pelo atraso. Contudo, como a obrigatoriedade da entrega da DCTF Mensal não possui fundamento, sua multa também não pode perseverar - o acessório segue o principal. Os dados declarados pela DCTF Semestral se mostram válidos e cumprem o objeto normativo que, declarados no prazo legal supre por completo o objeto da DCTF Mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor. Vencido o Conselheiro Relator Nelso Kichel. Designado o Conselheiro Marciel Eder Costa para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(documento assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Correa, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de e-fls. 61/73 contra a decisão da 8ª Turma da DRJ/São Paulo I (e-fls. 50/56) que julgou improcedente, em parte, a impugnação do auto de infração – multa pecuniária por atraso na entrega da DCTF mensal do **PA Janeiro/2005** -, mantendo, parcialmente, a exigência do crédito tributário lançado de ofício.

Quanto aos fatos:

- consta do auto de infração de **23/03/2010** (e-fl. 16) que a Contribuinte, em 31/07/2009, entregou ao fisco a DCTF mensal do **PA Janeiro/2005**, com atraso de 53 (cinquenta e três) meses calendário ou fração. Ou seja:

a) prazo limite para entrega tempestiva da DCTF: **07/03/2005**;

b) data de entrega: **31/07/2009**;

- montante dos tributos/contribuições informados na DCTF: R\$ 4.086.405,34;

- multa aplicada por entrega da DCTF em atraso: 2% ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante de tributos/contribuições informados na DCTF, limitada a 20%;

- cálculo da multa: R\$ 4.086.405,34 x 20% = R\$ 817.281,01;

- redução da multa em 50% (entrega voluntária e a destempo da DCTF, ou seja, antes da ciência de início do procedimento de ofício) = R\$ 817.281,01 x 50% = **R\$ 408.640,53 (multa a pagar)**.

- *Descrição dos fatos:*

A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF- fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação de multa correspondente a 2% (dois por cento) por mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na declaração, ainda que integralmente pago, respeitado o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e o valor mínimo de R\$ 200,00 (duzentos reais) no caso de inatividade e de R\$ 500,00 (quinhentos reais) nos demais casos.

A multa cabível foi reduzida em 50% (cinquenta por cento) em virtude da entrega espontânea da declaração, (...)

Enquadramento legal: Artigos 115 e 160 do CTN; Artigo 1º da Lei nº 9.249/95; Artigo 7º, inciso II e § 3º, inciso II da Lei nº 10.426/02 e alterações posteriores.

A Contribuinte tomou ciência do auto de infração, por via postal, em **30/03/2010** (e-fls. 40 e 43), e apresentou impugnação em 29/04/2010 (e-fls.02/09), cujas razões estão resumidas no relatório da decisão recorrida e que aproveitou, nessa parte, para transcrever, por contemplar os principais pontos ou aspectos da lide (fls. 52/53), *in verbis*:

(...)

3.1 Preliminarmente alega que, no presente caso, está configurada a duplicidade de autuação pelo descumprimento da mesma obrigação e com fundamento nos mesmos dispositivos legais, pois em 16/02/2006 o impugnante tomou ciência do auto de infração relativo ao processo nº 16327.000205/2006-46, através do qual a fiscalização constituiu multa no valor de R\$ 799.742,55, pela suposta falta de entrega de DCTF mensal, relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 2005. No entendimento da autoridade fiscal, o impugnante estaria sujeito à entrega da DCTF mensal e não semestral como fora feito.

3.1.1 Alega ainda de forma preliminar que entregou tempestivamente, para o ano de 2005, a DCTF de forma semestral, pois calculava a sua receita bruta com as exclusões previstas na Lei nº 9.718/98 (art. 3º, § 2º), não se enquadrando, portanto, no inciso I do artigo 2º da IN SRF nº 482/04. A Receita Federal, no entanto, entendia que as referidas exclusões seriam admitidas exclusivamente para compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, não servindo para a definição de receita bruta para entrega da DCTF. Como a DCTF mensal não foi entregue o impugnante acabou sendo autuado pelo descumprimento dessa obrigação acessória. Houve impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ, ocasionando a interposição de Recurso Voluntário, que se encontra pendente de julgamento no CARF.

Portanto, nos termos do artigo 151, III, do CTN, o crédito tributário discutido no processo 16327.000205/2006-46 se encontra com a exigibilidade suspensa.

3.1.2 No ano de 2009, em razão da falta de entrega da DCTF mensal (janeiro a dezembro de 2005) o impugnante se viu impedido de renovar sua CNF, sendo que para regularizar sua situação foi necessário transmitir as DCTF mensais para todo ano de 2005.

3.1.2 O impugnante, apesar de não concordar com a exigência (entrega mensal) assim procedeu apenas para baixar pendências existentes no SINCOR e possibilitar a renovação da CNF, todavia esse procedimento não significa confissão de dívida ou concordância com a exigência do Fisco — foi um procedimento meramente burocrático. Do ponto de vista tributário o impugnante não concordava com a exigência da entrega mensal da DCTF.

3.1.3 Em 30/03/2010 o impugnante foi surpreendido com a lavratura do presente Auto de Infração, pois através do processo nº 16327.000205/2006-46 o Fisco já havia constituído o Crédito Tributário pelo descumprimento de uma obrigação acessória e, desconsiderando o fato de que tal crédito estava com a exigibilidade suspensa efetuou a lavratura de novo Auto de Infração para exigir multa já cobrada através de outra autuação. E, consoante julgados anteriores do CARF o presente Auto de Infração deverá ser cancelado.

3.2 Em seguida, o impugnante apresenta as razões pelas quais entende estar sujeito à entrega da DCTF semestral no ano de 2005. Basicamente, alega que o conceito de receita bruta disposto no § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 pressupõe as exclusões do § 2º do mesmo dispositivo, assim para o cálculo previsto no inciso I do artigo 2º da IN SRF nº 482/2004 não deveriam entrar as receitas objetos da referida exclusão legal, dentre as quais se encontram **as receitas de equivalência patrimonial**. Segundo seu entendimento, se o legislador quisesse atingir toda e qualquer receita não teria feito remissão ao § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 que pressupõe as exclusões do § 2º.

3.2.1 Caso não se entenda a receita bruta com as exclusões previstas acima, há que se admitir que as receitas só podem ser consideradas se fizerem parte da base tributável do IRPJ e CSLL, conforme entende estar consubstanciado na ementa da Solução de Consulta que colaciona.

4. Por fim, solicita que seja julgada procedente a presente impugnação, cancelando-se o auto de infração em questão.

(...)

A DRJ/São Paulo I (8ª Turma), à luz da legislação e dos fatos, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte a exigência do crédito tributário, conforme Acórdão de 06/06/2012 (e-fls.50/56), cuja ementa transcrevo a seguir:

(...)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

A apresentação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais DCTF fora do prazo fixado enseja a cobrança da multa prevista na legislação pertinente.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.
APRESENTAÇÃO MENSAL. OBRIGATORIEDADE.**

A partir do ano-calendário de 2005, ficaram obrigadas à apresentação mensal da Declaração de Contribuições e Tributos Federais DCTF, as pessoas jurídicas cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a 30 (trinta) milhões de reais.

RECEITA BRUTA. TOTALIDADE DAS RECEITAS.

Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. As exclusões previstas no § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98 só servem para o fim de cálculo do PIS e da COFINS.

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. PARCELA COINCIDENTE. EXONERAÇÃO.

Exonera-se do valor autuado a parcela da multa referente aos valores que já tiverem sido considerados em lançamento anterior, efetuado com base na mesma fundamentação legal, por haver nítida dupla incidência sobre o mesmo fato tributável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

(...)

Ciente desse *decisum* em 21/06/2012- quinta-feira (e-fl. 59), a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 23/07/2012-segunda-feira (e-fls. 61/73), cujas razões, em síntese, são as seguintes:

1 – Preliminar de Nulidade da Decisão Recorrida:

- que a multa pecuária ora discutida foi constituída em duplicidade quanto ao PA janeiro/2005, situação reconhecida pela decisão *a quo* (a mesma penalidade foi constituída em outro auto de infração - Processo nº 16327.000205/2006-46);

- que, entretanto, houve manutenção parcial do lançamento, pois o I. Relator considerou que a Autoridade Autuante não inseriu, no cálculo da multa relativa ao primeiro auto de infração (PA nº 16327.000205/2006-46) alguns valores de IRRF e de CSLL (a base de cálculo da multa neste processo seria maior, em relação àquele);

-que ao calcular a multa que considerou ainda devida após o expurgo (multa remanescente), a DRJ, ao constatar que não havia no Termo de Verificação Fiscal o demonstrativo de cálculo do mês de janeiro de 2005 (da 1ª autuação), utilizou, por analogia, o do mês de fevereiro de 2005 (item 10.2 do acórdão ora combatido).

- que, com o devido respeito, o Órgão Julgador inovou, à medida que acabou por calcular no lugar da Autoridade Autuante, o montante supostamente devido, em clara ofensa ao que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- que, de outra parte, registre-se não cabe ao Órgão Julgador suprir a atividade da fiscalização, sob pena de cerceamento do direito de defesa da contribuinte, bem como de supressão de instância e de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional;

- que resta evidente a nulidade suscitada, razão pela qual se faz imperiosa a reforma da decisão *a quo*.

2 – Periodicidade de Apresentação da DCTF. Critério. Receita Bruta.

- que, caso não seja acatada a preliminar suscitada, ainda assim o lançamento fiscal não merece prosperar, pelo seguinte:

a) **que entregou tempestivamente, no ano de 2005, a DCTF semestral quanto ao 1º semestre/2005 (em outubro/2005)**, pois calculava sua receita bruta com as exclusões previstas na Lei nº 9.718/98 (art. 3º, § 2º);

b) que a entrega semestral da DCTF ocorreu porque o artigo 2º, I, da Instrução Normativa SRF nº 482/04, vigente à época dos fatos, não obrigava a Recorrente à entrega mensal. Vale dizer, que a IN determinara que a Contribuinte a partir de 2005, caso tivesse auferido receita bruta superior a R\$ 30 milhões no segundo ano-calendário anterior ao período de apuração correspondente à DCTF apresentada, deveria apresentar a DCTF mensalmente;

c) que, contudo, o § 1º do art. 2º da IN SRF nº 482/04 determinou que o conceito de receita bruta para fins de determinação do período de entrega da DCTF era aquele contido no §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98;

d) que, por decorrência lógica, entendeu a Recorrente, no conceito de receita bruta (§1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98), a ser observado para cumprimento da obrigação acessória, caberiam as exclusões previstas no § 2º desse mesmo artigo, como por exemplo, as receitas = resultado positivo com equivalência patrimonial;

e) que, ao observar o conceito de receita bruta previsto no art. 2º, I, § 1º, da IN SRF nº 482/04, constatou que **não se enquadrava no critério de entrega mensal da DCTF**, razão pela qual efetuou a entrega tempestiva da DCTF semestral;

f) que, entretanto, a DCTF semestral, entregue em outubro/2005 (relativa aos PA janeiro e fevereiro/2005), não foi aceita;

g) que, necessitando renovar sua certidão de regularidade fiscal, entregou a DCTF mensal em 31/07/2009, quanto ao **PA janeiro/2005**; porém, muito tempo antes (ainda em 2005), entregara, tempestivamente, a DCTF semestral, quanto ao PA 1º semestre/2005; que o fisco, naquela ocasião, lançou multa de ofício quanto ao **PA janeiro/2005**, por falta de apresentação da DCTF mensal (Processo nº 16327.000205/2006-46); que, por último, novamente, o fisco lançou multa de ofício quanto ao PA janeiro/2005 por entrega intempestiva da DCTF mensal;

h) que, mesmo entendendo estar sujeita a entrega semestral da DCTF e assim o fez tempestivamente, acabou também por transmitir as DCTF do ano de 2005 de forma mensal, como forma de baixar as pendências apontadas no SINCOR e possibilitar, via de

consequência, a renovação de sua certidão de regularidade fiscal, documento indispensável à continuidade de suas atividades empresariais.

i) que a entrega, por último da DCTF mensal, não desnatura a premissa que defende, ou seja, de que estava obrigada a apresentar DCTF semestral quanto ao PA - 1º semestre/2005;

j) que discorda da decisão recorrida, também, na parte atinente à receita bruta. Vale dizer: discorda do entendimento do fisco de que as exclusões do art. 3º, §2º, da Lei nº 9.718/98 seriam admitidas exclusivamente para definição da base de cálculo do PIS e da COFINS e que, portanto, seriam computadas para definição da receita bruta para entrega da DCTF, por força do art. 2º, §1º, da IN SRF nº 482/04;

k) que o citado dispositivo da IN não pode ser interpretado de forma isolada;

l) que, alega a Recorrente, o dispositivo da IN, ao inserir o conceito estabelecido pelo §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, buscou alcançar para fins de determinação do período de entrega da DCTF um conceito de receita bruta compatível com aquele da lei e com ordenamento jurídico;

m) que interpretá-lo de forma contrária, ou seja, no sentido de que tal conceito não comporta exclusões legais, traduz um equívoco pois parte do pressuposto de que o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 continha um conceito fechado, fora de todo um contexto no qual foi inserido;

n) que a Lei nº 9.718/98, por certo, não contemplava dois conceitos de receita bruta, um para a base de cálculo do PIS e da COFINS e, outro, para outros fins! Tal veículo legislativo possuía apenas uma definição de receita bruta que, necessariamente, se compatibilizava com todo o ordenamento jurídico e contábil;

o) que, se o legislador pretendesse abranger toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, não seria feita a remissão ao §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, cujo conceito pressupõe as exclusões contidas no §2º do mesmo artigo;

p) que, ademais, a corroborar a premissa de que a interpretação isolada de receita bruta decorrente do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 era incompatível com o ordenamento jurídico, vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal, no final do ano de 2005, declarou a inconstitucionalidade de tal dispositivo (RE's nºs 346.084/PR, 390.840/MG, 358.273/RS, 357.950/RS). E, posteriormente, o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi revogado pela Lei nº 11.941/09;

q) que, em suma, o conceito de receita bruta, para qualquer fim, admite exclusões legais, sob pena de incompatibilidade com o ordenamento jurídico. Isso posto, resta demonstrado que a Recorrente se sujeitava à entrega semestral da DCTF e, conseqüentemente, não houve atraso apto a legitimar a cobrança da multa remanescente ainda discutida;

r) que por fim, ainda que se admita que o conceito de receita bruta contido no §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 não albergava as exclusões previstas no §2º do mesmo artigo, - o que se admite por retórica -, ao menos deve ser considerada como receita bruta, para fins de determinação da periodicidade da apresentação da DCTF, aquela relativa à receita

tributável pelo IR e pela CSLL, conforme já decidiu a SRF na **Solução de Consulta nº 85 de 29.03.2005 da 6ª RF:**

"DCTF MENSAL - RECEITA BRUTA. A contrapartida do aumento do ativo, em decorrência da atualização dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro de estoque de crias nascidas no período, como pela avaliação de estoque a preço de mercado, por constituir receita tributável pelo imposto de renda e pela CSLL, deve ser computada para efeito de fixação do limite 30 (trinta) milhões de reais de receita bruta anual que determina a apresentação da DCTF mensal. "

s) que, com o devido respeito, ao contrário do que foi afirmado pelo Relator da decisão ora combatida, a mencionada Solução de Consulta demonstra, sim, que a Receita Federal do Brasil considera que **as receitas que devem compor a receita bruta** para efeito de fixação do limite de 30 milhões de reais de receita bruta anual **são aquelas tributáveis pelo IR e pela CSLL;**

t) que o fato que gerou a apresentação da DCTF semestral ao invés da mensal foi a exclusão, para o cálculo da receita bruta, da receita de equivalência patrimonial. **E tal receita não é tributável pelo IR e pela CSLL.**

3 – Efetiva Entrega das Informações e Espontaneidade:

- que a Recorrente entregou tempestivamente, para o ano de 2005, a DCTF de forma semestral (PA janeiro 2005, entregou a DCTF semestral em outubro/2005), pois calculava sua receita bruta com as exclusões previstas na Lei nº 9.718/98 (art. 3º, §2º), não se enquadrando, portanto, no inciso I do artigo 2º da IN SRF nº 482/04;

- que a Receita Federal, no entanto, entendia que essas exclusões seriam admitidas exclusivamente para compor a base do PIS e da COFINS, não servindo para definição de receita bruta para entrega da DCTF. Com isso, o valor apurado seria maior e sujeitaria a empresa à entrega mensal.

- que a ausência da entrega mensal das DCTF deu causa a pendências no SINCOR (de todo o ano de 2005), que impediam a renovação da Certidão Negativa da Recorrente;

- que a Recorrente, seguindo orientação da própria Receita Federal, viu-se obrigada a transmitir as DCTF mensais, mesmo tendo apresentado, tempestivamente, as DCTF semestrais;

- que, todavia, para que pudesse transmitir as DCTF mensais, e via de consequência, obter a baixa das pendências no SINCOR, a Recorrente foi orientada pela Receita Federal a cancelar as DCTF semestrais. Tal procedimento foi efetuado, conforme documentação juntada à impugnação;

- que a Recorrente, mesmo entendendo que se sujeitava à entrega semestral da DCTF e assim o fez tempestivamente, acabou por transmitir as DCTF do ano-calendário de 2005 de forma mensal, como forma de baixar as pendências apontadas no SINCOR e

possibilitar, via de consequência, a renovação de sua certidão de regularidade fiscal, documento indispensável à continuidade de suas atividades empresariais;

- que tal procedimento, adotado unicamente para a obtenção de certidão de regularidade fiscal, deu ensejo à aplicação da multa ora atacada, o que, conforme amplamente demonstrado acima, não merece prosperar;

- que é certo que a Recorrente entregou, antes de qualquer procedimento de fiscalização, todas as informações necessárias ao cumprimento da obrigação tributária. Assim, em que pese a DCTF ter sido entregue de forma semestral, é cristalino que tal declare não consolidava todas as informações que as DCTFs mensais conteriam;

- que a entrega da DCTF, ainda que de forma semestral, permitiu ao fisco receber todas as informações por ele exigidas, registrar em seus sistemas e fazer regularmente sua ação fiscal, sem qualquer outro prejuízo aos cofres públicos. Por isso, sob esse argumento, não se justifica, a partir desse momento (da entrega da DCTF semestral), a cobrança de multa;

- que se tem decisão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de inaplicabilidade de multa por descumprimento de obrigação acessória quando não se configura prejuízo ao Fisco (princípio da razoabilidade);

- que, caso não se entenda pelo afastamento da multa em questão, requer o Recorrente que a referida penalidade seja reduzida para incidir apenas pelo período decorrido entre o dia em que a entrega deveria ter sido feita com bases mensais e o dia em que foi feita a entrega semestral da DCTF;

4 – Juros de mora sobre a multa isolada:

A Recorrente argumentou que os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Nelso Kichel.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, o litígio versa acerca da exigência de multa formal, pecuniária, por atraso na entrega de DCTF do **PA Janeiro/2005**, ou seja, pela inobservância de prazo limite no cumprimento dessa obrigação acessória autônoma.

O prazo limite para apresentação tempestiva da DCTF era 08/03/2005. Entretanto, a Contribuinte cumpriu essa obrigação acessória autônoma a destempo, ou seja, apenas em 31/07/2009 (atraso de 53 meses calendário ou fração). Por isso, da imposição, em concreto, da multa formal, pecuniária, objeto dos autos.

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE SUSCITADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA.

A decisão recorrida reconheceu, em parte, a existência de duplicidade de lançamento de penalidade quanto à perda de prazo para apresentação tempestiva da DCTF mensal do **PA janeiro/2005**, afastando parcialmente a exigência tributária objeto destes autos, pelo expurgo ou exclusão da base de cálculo referente a 1ª autuação (Processo nº 16327.000205/2006-46), como demonstrado a seguir:

| Base de cálculo da autuação deste processo (R\$) | Base de cálculo excluída da 1ª autuação (R\$) | Diferença de base de cálculo mantida | Multa mantida (diferença BC x 20%) = R\$ 220.491,11 c/redução de 50% |
|---|--|---|---|
| 4.086.405,34 | 2.983.949,80 | R\$ 1.102.455,54 | 110.245,55 |

Vale dizer: sobre parte da base de cálculo da multa aplicada pelo auto de infração de **23/03/2010** (objeto deste processo), já havia sido, anteriormente, constituído valor a título de multa pelo auto de infração de **16/02/2006** (Processo nº 16327.000205/2006-46) – peças juntadas (e-fls. 18/26).

A primeira autuação ocorreu após a Contribuinte ter apresentado a DCTF semestral (e-fls. 101/106) (em outubro/2005) quanto ao PA janeiro/2005. No entendimento da RFB, a obrigatoriedade de apresentação da DCTF seria mensal e deveria ter sido apresentada em março/2005, e não semestral (outubro/2005). Multa por sete meses de atraso.

Vale dizer: para a fiscalização da RFB, a Contribuinte estava obrigada a entregar DCTF mensal atinente ao PA janeiro 2005 (em março), e não semestral (outubro).

Já, a segunda autuação, a qual é objeto dos presentes autos, ocorreu após a entrega efetiva pela Contribuinte da DCTF mensal quanto aos fatos geradores do PA janeiro/2005 (entrega com 53 meses de atraso).

A base de cálculo da multa, neste processo (2ª autuação), é maior em relação à 1ª autuação objeto daquele processo, pois a Contribuinte substituiu a DCTF semestral pela mensal, confessando débitos de tributos e contribuições com montante diverso (superior), desta vez, na DCTF mensal quanto ao PA janeiro/2005. Por isso, a decisão *a quo* revisou o lançamento objeto deste processo, expurgando o valor da multa da 1ª autuação, mantendo, nestes autos, apenas a multa acerca da diferença de base de cálculo.

Senão vejamos:

Na primeira autuação, o Fisco lançou multa formal de **R\$ 417.752,97 = BC R\$ 2.983.949,80 x 14%** (7 meses de atraso x 2%) **do montante dos tributos e contribuições do PA de janeiro/2005**, informados na **DCTF semestral**, entregue em outubro/2005.

Na segunda autuação, o fisco lançou multa formal de **R\$ 817.281,01 = R\$ 4.086.405,34 x 20%** (53 meses de atraso x 2%= limitação a 20%) **do montante dos tributos e contribuições informados na DCTF mensal do PA janeiro/2005**, entregue em 31/07/2009.

No caso, para não configurar duplicidade de exigência sobre a base de cálculo já autuada no 1º lançamento (naquele processo), a decisão *a quo* revisou o lançamento objeto deste processo, mantendo a multa apenas sobre a diferença de base de cálculo, ou seja: diferença de BC **R\$ 1.102.455,54 = (2ª autuação BC R\$ 4.086.405,34 – 1ª autuação BC R\$ 2.983.949,80)**.

- diferença de multa R\$ 220.491,11 = (BC R\$ 1.102.455,54 x 20%).

Como a entrega da DCTF foi espontânea, mas a destempo, cabível a redução de 50% da multa;

Multa mantida, já com redução de 50%, igual a R\$ 110.245,55.

Não obstante, a Recorrente, inadvertidamente, alegou prejuízo à defesa, pois não teria compreendido o valor total exonerado (cerceamento do direito de defesa); que, ainda, a decisão *a quo* teria inovado nos autos, pressupondo a base de cálculo exonerada, por conta da falta de demonstrativo de cálculo do valor da multa da 1ª autuação (Processo nº 16327.000205/2006-46).

Data venia, não tem plausibilidade fático-jurídica a alegação da Recorrente de que a decisão *a quo* teria gerado prejuízo à defesa, pois, como demonstrado, o valor da multa e respectiva base de cálculo, da 1ª autuação, foram integralmente excluídos da 2ª autuação objeto destes autos.

Ainda, diversamente do alegado, o demonstrativo de cálculo do valor da multa da 1ª autuação quanto ao PA janeiro/2005 consta dos autos – e-fl. 107 . Esse demonstrativo do auto de infração (1ª autuação) foi, inclusive, juntado pela própria Contribuinte, confirmando a base de cálculo de R\$ 2.983.949,80 e respectiva multa aplicada de 14% (7 meses de atraso x 2%) = R\$ 417.752,97 (e-fl. 107), que foram expurgados ou excluídos do auto de infração objeto destes autos.

Logo, não restou comprovado o alegado prejuízo à defesa.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DE DCTF. PERIODICIDADE MENSAL. CRITÉRIO. RECEITA BRUTA SEM EXPURGOS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. PERDA DE PRAZO. IMPOSIÇÃO DE MULTA PECUNIÁRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A RFB está exigindo, por auto de infração, multa formal pecuniária da Recorrente, por descumprimento de obrigação acessória autônoma, ou seja, pela entrega intempestiva da DCTF mensal atinente ao PA Janeiro/2005.

A obrigação acessória autônoma – obrigatoriedade de entrega de DCTF pela Contribuinte, quanto a fatos geradores do ano-calendário 2005, está regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 482, de 21/12/2004, *in verbis*:

Art. 2ª A partir do ano-calendário de 2005, deverão apresentar, mensalmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz, as pessoas jurídicas em geral, inclusive as equiparadas, imunes e isentas:

I - cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a 30 (trinta) milhões de reais; ou

II - (...)

§ 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, conforme o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Redação dada pela IN SRF nº 532, de 30/03/2005)

(...)

Art. 6ª A DCTF será apresentada:

I - pelas pessoas jurídicas de que trata o art. 2º, até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores;

II - pelas demais pessoas jurídicas:

a) até o quinto dia útil do mês de outubro de cada ano-calendário, no caso de DCTF relativa ao primeiro semestre; e

b) até o quinto dia útil do mês de abril de cada ano-calendário, no caso de DCTF relativa ao segundo semestre do ano-calendário anterior.

(...)

A obrigatoriedade de apresentação da DCTF mensal, a partir de 1º de janeiro 2005, decorreu do fato da Contribuinte no ano-calendário 2003 ter apresentado DIPJ informando receita bruta superior a R\$ 30 milhões, conforme relata a fiscalização da RFB no Termo de Verificação Fiscal de **16/02/2006** (e-fls.24/25), *in verbis*:

(1) Foi constatado que o contribuinte -fiscalizado deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas à entrega das Declarações -de Débitos e Créditos Tributários Federais - **DCTF referentes aos meses de Janeiro e fevereiro** de 2005;

(2) Em vista do não atendimento das disposições contidas na Instrução Normativa nº 482 de 21/12/2004, o contribuinte-fiscalizado foi intimado em data de 16/05/2005 (fis.) a prestar os devidos esclarecimentos, o que foi feito em 13/06/2005 (fls.).

(3) Em suas considerações, entende o contribuinte-fiscalizado que embora tenha auferido a receita bruta total no montante de R\$ 55.352.891,77, conforme os dados constantes na DIPJ do aro-calendário de 2003, deveria ser excluído o valor de R\$ 51.735.971,59 referente à receita de equivalência patrimonial informada na citada DIPJ, (...) valor foi declarado nas DCTFs trimestrais do A/C 2003 inferior ao limite de R\$ 3.000.000,00 previsto no inciso II do art. 2º da IN 482/2004.

(4) Argumenta ainda que em data de 06/10/2005, foi impedido pelo sistema Receitanet de proceder à transmissão eletrônica da DCTF Semestral, apontando o relatório no formato TXT, gerado pelo mencionado sistema, pelo qual a contribuinte estava obrigado a utilizar o PGD DCTF mensal (fl.).

(...)

A divergência da Recorrente, em síntese, reside acerca da interpretação das normas infralegais que definem condições ou critérios de obrigatoriedade de apresentação de DCTF semestral ou mensal (IN SRF nº 482/2004); que entregou tempestivamente, para o ano de 2005, a respectiva DCTF de forma semestral, pois calculara sua receita bruta com as exclusões previstas na Lei nº 9.718/98 (art. 3º, §2º), não se enquadrando, portanto, no inciso I do artigo 2º da IN SRF nº 482/04.

A Recorrente defende a tese de que no ano-calendário 2005 estaria obrigada a apresentação de DCTF semestral, e não DCTF mensal, alegando:

a) que em relação ao critério da receita bruta estariam excluídas as receitas de que trata o § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

b) que o art. 2º, I, §1º, da IN SRF nº 482/04, o qual reproduz o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não pode ser interpretado de forma isolada; que discorda da aplicação de um conceito de receita bruta para as contribuições e outro critério para definição do modo e forma como a DCTF deve ser apresentada; que além de tudo o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional pelo STF;

c) que, tendo efetuado exclusões de que trata o § 2º do art. 3º da Lei nº 9.318/98 (mormente o resultado positivo com equivalência patrimonial), apresentou tempestivamente a DCTF semestral, a qual não foi aceita pelo fisco e que, então, algum tempo depois, necessitando a obtenção do Certificado de Regularidade Fiscal ou CNF para exercício de sua atividade operacional, foi obrigada a apresentar a DCTF mensal mesmo discordando da interpretação do fisco; que, então, recebeu a autuação pela intempestividade no cumprimento dessa obrigação acessória;

d) que, caso seja vencida na tese defendida de necessidade de expurgo do ganho com equivalência patrimonial, então seja acolhida a tese da exclusão da receita bruta das parcelas não tributáveis pelo IRPJ, como é caso do ganho com equivalência patrimonial.

Vale dizer, em suas considerações, a Recorrente entende que, embora tenha auferido a receita bruta total no montante de **R\$ 55.352.891,77**, conforme dados constantes na DIPJ do ano-calendário de 2003, deveria ser excluído o valor de R\$ 51.735.971,59 referente à receita de equivalência patrimonial, para efeito de critério ou condição na definição de periodicidade de apresentação da DCTF, se mensal ou semestral.

A irrisignação da Recorrente não merece prosperar.

Para o ano-calendário 2005, como critério de definição, fixação, de periodicidade mensal para apresentação de DCTF, a IN SRF 482/2004 (art. 2º, I, § 1º) estabeleceu a receita bruta, caso auferida em patamar superior a 30 (trinta) milhões de reais no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada, independentemente da receita ser tributada ou não. **“Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas** (Lei 9.718, art. 3º, § 1º).

A obrigação acessória autônoma – DCTF - não tem natureza de tributo (não está vinculada a fato gerador de nenhum tributo); é uma obrigação de fazer autônoma, implementada em decorrência do poder de polícia administrativa (fiscalização de tributos).

Nesse caso, o fisco pode, nada impede, de utilizar o critério alargado da receita bruta (sem expurgos), para efeito de definição, determinação da periodicidade de apresentação dessa declaração pelos contribuintes.

O STF declarou a inconstitucionalidade do alargamento da receita bruta do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 para efeito tributário (quando utilizado como matéria tributável, base de cálculo, imposição/aumento de carga tributária), por envolver fato gerador de imposição tributária (com ressalva das instituições financeiras ou equiparadas, pois as receitas de tal atividade são eminentemente financeiras). Inclusive, o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 já foi revogado pela Lei nº 11.941/09. Porém, como dito inicialmente, a situação dos autos é diversa; é de outra ordem.

Entretanto, no caso a receita bruta alargada (sem expurgos) está sendo utilizada meramente como critério para definição, fixação, de periodicidade de entrega da DCTF, para efeito de cumprimento de obrigação acessória autônoma de natureza não tributária (obrigação formal, autônoma, não atinente a fato gerador de determinado tributo ou contribuição).

Vale dizer, a IN SRF nº 482/2004 (art. 2º, I, § 1º) utilizou o entendimento de receita bruta ampliado para efeito de obrigação acessória autônoma, a qual não tem natureza tributária (obrigação autônoma de fazer de natureza não tributária, decorrente da atividade de fiscalização, poder de polícia da Administração Tributária), conforme precedentes jurisprudenciais transcritos mais adiante.

Desta forma, entendo, *data venia*, que não há óbice algum para utilização do **critério da receita bruta sem expurgos – como sendo a totalidade das receitas auferidas pela**

pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, para definição, fixação, da periodicidade mensal de entrega da DCTF para o ano-calendário 2005.

Logo, o ganho de equivalência patrimonial integra o conceito de receita bruta, para efeito de critério, fixação, da periodicidade mensal para entrega da DCTF (obrigação acessória autônoma), pois é irrelevante o fato dessa parcela da receita bruta ter ou não tratamento específico na legislação do IRPJ e de outras exações fiscais.

Vale dizer, para efeito de condição ou definição da periodicidade de entrega mensal ou semestral da DCTF, pouco importa se algumas parcelas da receita bruta total são, ou não, tributáveis pelo IRPJ, CSLL, PIS ou Cofins. Todas as receitas devem ser computadas na receita bruta como condição para definição da periodicidade para apresentação da DCTF: se mensal ou semestral. Tanto que pessoas jurídicas imunes ou isentas, ainda que todas as suas receitas sejam imunes ou isentas, também estão obrigadas a apresentar DCTF mensal, caso a receita bruta total esteja enquadrada no art. 2º, I, da IN SRF nº 482/2004 (dispositivo já transcrito acima).

A escolha, eleição de critérios, condições, para definição de periodicidade, modo e forma de cumprimento de obrigação acessória autônoma (para entrega tempestiva de DCTF pelos contribuintes) são prerrogativas da Administração Tributária, dentro da política de fiscalização, e não envolvem imposição tributária, nem aumento de carga tributária.

Logo, é mera tergiversação a tese da Recorrente de que a receita – ganho com equivalência patrimonial deveria ser expurgada da receita bruta. Não se está no campo de imposição tributária, mas de mera utilização de critério para fixação de periodicidade de entrega da DCTF.

Não teria nenhum sentido exigir a entrega de DCTF com base na condição de receita bruta total, se houvesse a permissão de exclusões ou expurgos de receitas, mascarando o controle da fiscalização. O fisco não teria a real dimensão, de plano, de forma expedita, do nível de atividade econômica do contribuinte, se compatível em relação ao montante dos tributos declarados na DCTF.

É a situação dos autos.

A Contribuinte, **atuando no ramo de capitalização (equiparada à instituição financeira)** auferiu receita bruta total no montante de **R\$ 55.352.891,77**, conforme dados constantes da DIPJ do ano-calendário de 2003.

Se fosse permitida a exclusão de **R\$ 51.735.971,59** (ganho com equivalência patrimonial) da receita bruta total, o critério da receita bruta restaria esvaziado ou prejudicado, o que inviabilizaria a utilização desse critério dentro da política de fiscalização de controle das DCTF, pois não espelharia o nível de atividade econômica da Recorrente que, pertencendo à categoria dos médios/grandes contribuintes deste País, passaria a apresentar DCTF não mensal, mas semestral – como se fosse contribuinte de pequeno porte - a partir de 01/01/2005, implicando, além de postergação de informações, evidente prejuízo ao controle expedito mensal pela repartição fiscal de origem, quanto a fatos geradores do ano-calendário 2005 e seguintes.

Implementação da DCTF. Base legal.

A DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Federais), obrigação acessória autônoma, foi instituída pela Instrução Normativa SRF nº 126/98, de 30 de outubro de 1998, com fulcro no art. 5º do DL 2.124/84 e em consonância com o art. 16 da Lei 9.779/99, sendo atualizada, a partir daí, periodicamente.

A propósito, transcrevo o disposto no art. 5º do Decreto nº 2.124/84:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º (...)

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa (...).

No mesmo sentido, dispõe o art. 16 da Lei nº 9.779/99:

Art.16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

A dispensa de lei em sentido estrito para implementação de obrigação acessória (v. g., DCTF) é matéria pacífica no âmbito do Poder Judiciário.

A propósito, transcrevo precedentes jurisprudenciais:

1) TRF/3ª Região, 6ª Turma, sessão de 04/07/2007, processo (AMS 16487 SP 2002.03.99.016487-7), *in verbis*:

(...)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRIAÇÃO DCTF. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA.

1. A DCTF veio regulamentar a arrecadação e a fiscalização de tributos federais, tratando-se, a bem da verdade, de mero procedimento administrativo, suscetível de criação por norma complementar, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da reserva legal em vistas a indelegabilidade da competência tributária.

2. (...)

3.(..).

4. *O atraso na entrega da declaração de renda de pessoa física ou jurídica é infração de natureza não-tributária, em razão do descumprimento de uma obrigação acessória autônoma necessária ao exercício da atividade administrativa de fiscalização do tributo, não lhe sendo aplicável, portanto, a regra prevista no art. 138, do CTN.*

5. *Apelação e remessa oficial providas.*

Recurso adesivo improvido. (grifei)

(...)

2) – TRF/4ª Região, 1ª Turma, sessão de 23/06/2010, processo (AC 11264 PR 2004.70.01.011264-5), *in verbis*:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DCTF. INSTRUÇÃO NORMATIVA. SELIC. ENCARGO LEGAL. DL N. 1.025/69.

1.A obrigação acessória de entrega da DCTF está prevista legalmente, sendo apenas regulamentada em instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, (...).

3) – TRF/5ª Região, 1ª Turma, sessão de 03/02/2005, processo (Apelação em MS 80402-PE 2001.83.00.019252-5), *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. LEGALIDADE.

- O atraso na entrega da declaração é considerado como sendo o descumprimento de uma atividade fiscal exigida por lei, não se confundindo com o não-pagamento do tributo.

- A imposição da multa por falta de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF tem amparo legal, configurando seu atraso, ou não entrega, em infração autônoma. Precedentes do STJ e desta Corte.

- Apelação não provida.

(...)

Inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea. Precedentes jurisprudenciais. Matéria sumulada pelo CARF.

Em matéria de descumprimento de prazo para entrega tempestiva de declaração (v. g., DCTF) é inaplicável, como mencionado anteriormente, o art. 138 do CTN, quando cumprida a obrigação acessória a destempo e voluntariamente, pois trata-se de obrigação autônoma, não relacionada com fato gerador de tributo ou contribuição, cuja infração configura-se, simplesmente, pela perda do prazo fixado para cumprimento tempestivo dessa obrigação acessória (infração de natureza não tributária, infração de natureza formal).

Nesse sentido, transcrevo a fundamentação do voto do Exmo. Sr. Ministro do STJ, José Delgado, no REsp nº 190388/GO, que tratou da multa pelo atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda, cujo entendimento é, igualmente, aplicável à entrega tardia da Dimob, DCTF etc, pois são exemplos de obrigação acessória autônoma, *in verbis*:

"A configuração da denúncia espontânea, como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerando acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por 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 se possa ser exercida a **atividade administrativa fiscalizadora do tributo**, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo.*

*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." (Grifei)*

No mesmo sentido, cabe trazer à baila precedentes jurisprudenciais do STJ:

- **EAREsp nº 258141/PR**, cujo acórdão tem a seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. PRECEDENTES.

1. (omissis)

2. (omissis)

3. (omissis)

4. 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.

5. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

6. (omissis)

7. Embargos declaratórios rejeitados."

- **Acórdãos em sede de Recurso Especial- REsp** cujas ementas transcrevo, *in verbis*:

"**TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.**

1. **A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes.**

2. **Recurso especial não provido.**" (STJ, Segunda Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1129202, Data da Publicação: 29/06/2010).

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.** (STJ, 2ª Turma, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 916.168 - SP - 2007/0005231-5, sessão de 24/03/2009, Relator Min. Herman Benjamin).

Ainda, nessa linha de entendimento, por ser elucidativo, colaciono a ementa do seguinte julgado do TRF/2ª Região:

TRIBUTÁRIO. ENTREGA DCTF EXTEMPORÂNEA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. LEGALIDADE.

1. **Conforme iterativa jurisprudência do STJ, somente são albergadas pela denúncia espontânea as infrações de natureza tributária, quer sejam principais ou acessórias.**

2. **O retardamento na entrega do DCTF constitui mera infração formal.**

3. **As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessária ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.**

4. **Não sendo a entrega serôdia infração de natureza tributária, e sim infração formal por descumprimento de obrigação autônoma, não abarcada pela denúncia espontânea, é legal a aplicação da multa pelo atraso na apresentação da DCTF.**

5. A multa aplicada ao contribuinte decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do Fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo.

6. Remessa e recursos conhecidos e providos.

(AMS NUM: 97.02.32904-3 REG: 02 TURMA: 06 DEC: 15-06-2004 REL: JUIZ POUL ERIK DYRLUND).

Na esfera administrativa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, também, nesse diapasão, pronunciou-se sobre o assunto e destaque, aqui, a ementa do Acórdão CSRF nº 02-0.829, da lavra da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez:

"DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes do STJ."

Ademais, por ser matéria de entendimento pacífico neste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscal – CARF, a inaplicabilidade da denúncia espontânea quanto à obrigação acessória autônoma encontra-se sumulada, *in verbis*:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Pelo exposto, demonstrada está a inaplicabilidade da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN para cumprimento tardio, a destempo, de obrigação acessória autônoma, pois trata-se de obrigação que não tem natureza tributária (infração de natureza formal).

Perda de prazo. Cominação de penalidade. Lei em sentido estrito.

Já, a multa pecuniária pela falta de entrega da DCTF ou pela entrega a destempo, está prevista em lei *stricto sensu*, ou seja, no art. 7º, II, da Lei nº 10.426/2002, *in verbis*:

(...)

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 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;

(...)

O dispositivo legal transcrito acima é norma específica para imposição de multa pecuniária por descumprimento de obrigação acessória autônoma relativo à não entrega de DCTF no prazo regulamentar ou para entrega efetuada após vencido o prazo regulamentar.

Ainda, como a entrega da DCTF semestral não configurou cumprimento de obrigação acessória (DCTF com periodicidade diversa da determinada), logo incabível a pretensão da Recorrente de que fosse exigida a multa apenas para o período entre a data limite para cumprimento tempestivo da DCTF mensal e a data de entrega da DCTF semestral.

Por tudo que foi exposto, deve ser mantida a decisão recorrida.

JUROS DE MORA SOBRE O VALOR DA MULTA REGULAMENTAR ISOLADA.

No caso, foi aplicada multa regulamentar – por infração de natureza formal (de natureza não-tributária) – perda de prazo para cumprimento tempestivo de obrigação acessória autônoma, ou seja, por penalidade não vinculada à falta de pagamento de tributo ou contribuição.

Por não ter natureza tributária essa infração (infração formal - descumprimento de obrigação autônoma), é inaplicável o instituto da denúncia espontânea, ainda que seja cumprida a obrigação acessória após o prazo de vencimento e antes do início de qualquer procedimento de ofício.

Mas, o descumprimento dessa obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, § 3º).

O crédito decorrente dessa multa isolada aplicada, quando não pago até a data de vencimento, sujeita a cobrança de juros de mora, sim, conforme art. 43 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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.

Processo nº 16327.000415/2010-11
Acórdão n.º **1802-002.113**

S1-TE02
Fl. 145

Como visto, o art. 43, transcrito acima, estatui a imposição de juros de mora - SELIC, na hipótese de auto de infração – imposição de multa isolada.

Por tudo que foi exposto, voto para REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro Marciel Eder Costa – Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir, especificamente quanto ao que diz respeito à interpretação do conceito “receita bruta” para fins de determinação da obrigatoriedade da periodicidade da entrega da DCTF, interpretação esta que define a incidência ou não da multa por atraso na obrigação acessória, objeto de análise nos presentes autos.

Portanto, o alcance da divergência ora proposta é em relação ao tópico “OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DE DCTF. PERIODICIDADE MENSAL. CRITÉRIO. RECEITA BRUTA SEM EXPURGOS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. PERDA DE PRAZO. IMPOSIÇÃO DE MULTA PECUNIÁRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.” com resultado diretamente vinculado ao resultado de mérito.

O voto condutor analisou adequadamente à luz da norma vigente à época, pela Instrução Normativa nº 482, de 21 de dezembro de 2004, que:

Art. 2ª A partir do ano-calendário de 2005, deverão apresentar, mensalmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz, as pessoas jurídicas em geral, inclusive as equiparadas, imunes e isentas:

I - cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a 30 (trinta) milhões de reais; ou

[...]

Portanto, o critério que definiu a obrigatoriedade da entrega da DCTF Mensal é ser a Receita Bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF superior a 30 milhões de reais. A referida Instrução Normativa também estabeleceu prazo para sua apresentação:

Art. 6ª A DCTF será apresentada:

I - pelas pessoas jurídicas de que trata o art. 2º, até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores;

[...]

Assim, tratando-se de obrigatoriedade de apresentação da DCTF relativa ao ano-calendário de 2005, deve-se recorrer ao ano-calendário 2003 na busca da Receita Bruta tendente a definir a periodicidade de entrega: mensal ou semestral.

A análise desta questão foi feita tanto pela r. fiscalização como pelo voto condutor, acima já transcrito, que identificou que a “receita bruta” no ano-calendário do contribuinte em 2003, conforme constante em DIPJ foi de R\$ 55.352.891,77, valor superior portanto, aos 30 milhões de reais, o que em tese determina ser a obrigatoriedade da entrega da DCTF Mensal.

Ocorre que o contribuinte, com razão, expõe que deste montante, R\$ 51.735.971,59 está claramente atrelado à receita por equivalência patrimonial, o que não poderia ser considerado intrínseco ao conceito de “receita bruta”.

No voto condutor, o Eminent Relator aplicando o conceito de “receita bruta” do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, entendeu que independe a classificação contábil adotada para a receita, devendo ser considerado a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica” e que, no critério de obrigação acessória autônoma, implementada como decorrente do poder de polícia administrativa, seria cabível a aplicação de critério alargado para determinação da periodicidade de apresentação da DCTF.

Ainda, na interpretação exarada, dispõe que a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo do §1º do art. 3º da referida Lei teria efeito tão somente tributário, e não haveria óbice de sua utilização como critério para definição da periodicidade na entrega da DCTF. Daí, conclui que:

[...]

Desta forma, entendo, data venia, que não há óbice algum para utilização do critério da receita bruta sem expurgos – como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, para definição, fixação, da periodicidade mensal de entrega da DCTF para o ano-calendário 2005.

Logo, o ganho de equivalência patrimonial integra o conceito de receita bruta, para efeito de critério, fixação, da periodicidade mensal para entrega da DCTF (obrigação acessória autônoma), pois é irrevalente (sic) o fato dessa parcela da receita bruta ter ou não tratamento específico na legislação do IRPJ e de outras exações fiscais.

[...]

(Grifo no original)

Na sequência, o Eminent Relator através de precedentes jurisprudenciais e enxertos da própria legislação que (i) denotam a força normativa para imposição da multa por

atraso na obrigação acessória, (ii) afastam a hipótese de aplicação das benesses da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional e (iii) impõe a incidência de multa pecuniária pela falta da entrega da DCTF, ou a entrega a destempo, determinou a manutenção da decisão recorrida, matérias não contraditadas pela Turma.

Contudo, o conceito de “receita bruta” incluindo as receitas a título de equivalência patrimonial na visão da maioria, não corresponde a melhor interpretação.

Primeiramente, forçoso destacar que o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, após ter sido inclusive declarado inconstitucional pelo Excelso Pretório.

Num dos Acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal observa-se que o objeto principal da declaração de inconstitucionalidade do dispositivo em comento, foi exatamente a extrapolação do conceito já definido pelo direito privado para “receita bruta” e “faturamento”, contrariando o art. 110 do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170)

(Grifou-se)

Logo, não se pode definir como parâmetro para qualquer fim esse dispositivo legal, incluindo na definição da periodicidade na entrega da DCTF, mensal ou semestral.

Isto porque, está evidente a afronta aos princípios basilares da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, a definição de “receita bruta” e “faturamento” feitas pelo dispositivo em comento.

O conceito de “receita bruta” da pessoa jurídica deve estar vinculado à atividade fim a que está estabelecida. Veja-se que a recorrente tem como objetivo social a venda de títulos de capitalização.

Neste íterim, as receitas contábeis obtidas por equivalência patrimonial não são vinculadas a sua atividade fim, mormente que não podem ser consideradas como receita bruta da pessoa jurídica.

Interpretação diferente estendendo o conceito de receita bruta e faturamento, incluindo receitas que embora influenciem no resultado patrimonial da pessoa jurídica, não fazem parte de seu objetivo social, diverge totalmente ao que já está definido pelo direito privado para esses institutos, desde outrora.

Não vejo como possível adotar essa interpretação apenas para fins tributários, nem como estender o alcance impositivo da multa para definição da periodicidade da entrega das obrigações acessórias, pois se tratam exatamente do mesmo conceito para receita bruta e faturamento, não havendo como ser diferente a interpretação de uma em relação à outra.

Ademais, ainda que o referido dispositivo servisse de base para definição do conceito de “receita bruta” e “faturamento”, a mesma Lei constitui hipóteses de exclusão da receita bruta, daí sim, afetando para fins tributários a base de cálculo de incidência dos tributos relacionados ao PIS e à COFINS:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, **excluem-se da receita bruta:***

[...]

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

[...]

(Grifou-se)

Apesar do §2º intentar determinar somente uma exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, fato é que relacionou em seu contexto uma clara extensão de exclusão da própria concepção de receita bruta, que havia sido definida pelo §1º, posteriormente revogado.

Assim sendo, desconsiderando o §2º, inciso II, o “resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido” onde estariam enquadrados os resultados provenientes de equivalência patrimonial da receita bruta, por evidente que tal montante também não deveria influenciar na definição da periodicidade da entrega da DCTF de forma mensal.

Por tais motivos, a turma por maioria entende equivocada a imposição de multa pela obrigatoriedade na entrega da DCTF Mensal, visto que o conceito de faturamento e receita bruta para definição da periodicidade não pode se estender às receitas por equivalência patrimonial.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROCEDÊNCIA ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa