



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10120.004880/2005-01  
**Recurso nº** 137.376 Voluntário  
**Matéria** DCTF  
**Acórdão nº** 302-39.215  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2007  
**Recorrente** INTERBELE DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA  
**Recorrida** DRF-BRASÍLIA/DF

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2002

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO  
DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF**

A entrega da DCTF, intempestivamente não caracteriza a espontaneidade prevista no Art. 138 do Código Tributário Nacional com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos voto do redator designado. Vencido o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chierigatto, Corinho Oliveira Machado, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente). Ausentes os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Mércia Helena Trajano D'Amorim e a Procuradora da Fazenda Nacional. Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Contra a recorrente foi formalizado o Auto de Infração de multa por atraso na entrega das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais do ano-calendário de 2002 (fls. 07), no qual é exigida multa por atraso no adimplemento de obrigação acessória no valor total de R\$ 18.970,43.

A recorrente apresentou impugnação tempestiva (folhas 01/06), na qual contesta a exigência fiscal, argumentando, resumidamente, que apresentou a DCTF espontaneamente, o que, no seu entender, na forma do disposto no art. 138 do CTN, lhe garantiria o direito à denúncia espontânea. Alega ainda, que a multa imposta é inconstitucional e tem caráter confiscatório.

A decisão de primeira instância foi assim ementada:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Ano-calendário: 2002*

*Ementa: - MULTA DE OFÍCIO - A exigência da multa de ofício, processada na forma dos autos, está prevista em normas regularmente editadas, não tendo os julgadores de 1ª Instância Administrativa competência para apreciar arguições contra a sua cobrança e é inaplicável, na espécie, o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*Lançamento procedente.*

No seu recurso, o contribuinte repisa os argumentos trazidos com a impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Relator

Conheço do presente recurso por tempestivo e atender aos requisitos legais.

Pessoalmente, entendo que a entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, espontaneamente, ou seja, antes do início de qualquer procedimento fiscal que vise exigir do contribuinte o cumprimento da mencionada obrigação acessória, configura a exclusão da responsabilidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, contudo curvo-me à jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e desta Egrégia Câmara, que não reconhecem esta exclusão.

Observo, contudo, um novo argumento, que margeia as jurisprudências citadas, e merece ser analisado, pois, acredito, reduz a multa aplicada pela fiscalização. Senão vejamos:

A multa proporcional deve ser afastada por incidência do comando descrito no artigo 138 do Código Tributário Nacional, cujo texto transcrevo:

*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.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

A multa foi aplicada na forma descrita no artigo 7º da Lei nº 10.426/02, *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)*

*I - de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3;*

*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;*

~~*III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.*~~

*III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

~~*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I e II do caput, 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.*~~

*§ 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)*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;*

*II - a 75%(setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996;*

*II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.*

*§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de 10(dez) dias, contados da ciência da intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.*

Como já dito acima, a jurisprudência deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça desautoriza este argumento para afastar a multa pelo atraso na entrega da DCTF, entretanto, nenhuma decisão que conheço trata da quantificação da referida multa e da incidência do comando acima transcrito sobre esta quantificação.

Sempre defendi que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória não poderia ser feita por percentual do tributo ou de qualquer outro valor a que esta estivesse relacionada, por gerar distorções enormes e injustificáveis, ferindo diversos princípios constitucionais. Não entrarei no debate da matéria constitucional, por ser vedado este na via estreita do processo administrativo fiscal.

Porém entendo que este debate constitucional é desnecessário, pois o mencionado artigo 138 já afasta a possibilidade de aplicação da multa mencionada, na forma aplicada pela fiscalização no presente feito.

Isto porque a multa foi calculada como percentual dos créditos tributários apurados nos respectivos períodos relacionados no auto de infração, ou seja, foi atribuída responsabilidade ao contribuinte e, logo, aplicada a respectiva multa por mora de sua obrigação, tendo por base de cálculo o tributo (pago ou não) devido no período.

Se o contribuinte cumpriu os requisitos previstos para a denúncia espontânea ou se cumpriu regularmente a obrigação principal, estabelece a legislação que nenhuma multa de mora lhe deve ser cobrada.

Entretanto, se interpretarmos que é possível aplicar, nestas mesmas hipóteses, a multa prevista no artigo no art. 7º da Lei nº 10.426, de 24/04/2002 estaríamos criando um novo caminho para exigir novamente a multa de mora da obrigação principal, que foi afastada pela denúncia espontânea ou pelo recolhimento regular do tributo.

Em verdade, as duas multas se misturam, sendo impossível separar uma da outra<sup>1</sup> e ambas devem ser afastadas em obediência ao disposto no artigo 138 do CTN.

Há outros argumentos legais que levam a esta mesma conclusão:

*1 – na hipótese de não se afastar a multa, haveria somente a concessão de um desconto ao contribuinte que pagaria uma multa menor (caso não fosse alcançada a alíquota máxima), o que viola a disposição legal, que manda afastar a responsabilidade;*

*2 – fere a razoabilidade exigir de um mesmo contribuinte pela mesma infração valores diferentes. Por exemplo: uma empresa que fature R\$ 10.000.000,00 em determinado período de apuração e R\$ 100.000,00 no seguinte, tendo retardado a entrega da DCTF, por qualquer motivo, estando sujeito à multa máxima, pagaria R\$ 20.000,00 e R\$ 2.000,00 pela mesmissima infração;*

*3 – fere a equidade, quando se aplica ao mesmo exemplo acima, mas a contribuintes distintos;*

<sup>1</sup> Observe-se que não se está tratando aqui da multa mínima ou da situação em que o contribuinte não recolheu o tributo ou o recolheu sem preencher os requisitos para a incidência do comando descrito no art. 138, do CTN.

*4 – fere a capacidade contributiva, quando ignora o referencial ofensivo para a aplicação da multa e utiliza critério que desconsidera a real situação financeira do contribuinte, já que o alto recolhimento de tributo num determinado período não significa um alto resultado ou uma alta capacidade contributiva nos demais períodos;*

*5 – viola a legalidade estrita, posto que a legislação ordinária não pode criar novas incidências sobre os mesmos fatos geradores de tributos já existentes e ao fazer a multa incidir sobre os créditos tributários apurados no período, a Lei nº 10.426/02 indiretamente está novamente tributando os seus respectivos fatos geradores ou criando um adicional a estes tributos; dentre outros.*

Desta forma, fica afastada, no meu entender, a multa de mora calculada como percentual do tributo.

Outro argumento que merece análise para afastar a incidência da multa é o comando legal do parágrafo terceiro do artigo 113, *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 à penalidade pecuniária.*

Como o termo final para o cálculo da multa proporcional é o inadimplemento da obrigação acessória pelo contribuinte (com atraso), logo a aplicação da multa de mora fica afastada, pois, neste caso, não existe mais a pretensa inobservância da obrigação.

Por todo o exposto acima, conheço do recurso e dou-lhe provimento para afastar a aplicação da multa por atraso na entrega das DCTFs pelo contribuinte, calculadas sobre o crédito o montante dos tributos e contribuições informados nas mesmas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 6 de dezembro de 2007

*Marcelo Ribeiro Nogueira* :-  
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes – Redator Designado

A recorrente discute a aplicação do instituto da denúncia espontânea para os casos de atraso na entrega de DCTF.

Não merece razão a recorrente de aplicação do instituto da denúncia espontânea, já que a decisão proferida está em consonância com a lei e jurisprudência.

O simples fato de não entregar a tempo a DCTF já configura infração à legislação tributária, ensejando, de pronto, a aplicação da penalidade cabível.

A obrigação acessória relativa à entrega da DCTF decorre de lei, a qual estabelece prazo para sua realização. Salvo a ocorrência de caso fortuito ou força maior, não comprovado nos autos, não há que se falar em denúncia espontânea.

Ressalte-se que em nenhum momento a recorrente se insurge quanto ao atraso, pelo contrário, o confirma.

De acordo com os termos do § 4º, art. 11 do Decreto-lei 2.065/83, bem como entendimento do Superior Tribunal de Justiça “*a multa é devida mesmo no caso de entrega a destempo antes de qualquer procedimento de ofício. Trata-se, portanto, de disposição expressa de ato legal, a qual não pode deixar de ser aplicada, uma vez que é princípio assente na doutrina pátria de que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a leis regularmente emanadas do Poder competente, que gozam de presunção natural de constitucionalidade, presunção esta que só pode ser afastada pelo Poder Judiciário*”.

Cite-se, ainda, acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 02-01.046, sessão de 18/06/01, assim ementado:

*DCTF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – ESPONTANEIDADE – INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL. O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional. Recurso Negado.*

Estando a empresa ativa, conforme resultado da diligência realizada, deveria ter entregue a DCTF no prazo correto. Em não o fazendo, correta a multa aplicada.

São pelas razões supra e demais argumentações contidas na decisão *a quo*, que encampo neste voto, como se aqui estivessem transcritas, que nego seguimento ao recurso interposto, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 6 de dezembro de 2007

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Redator Designado