



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95

Sessão : 13 de setembro de 2000

Recurso : 113.690

Recorrente : AUTO VIAÇÃO NOSSA SENHORA DA PIEDADE LTDA.

Recorrida : DRJ em Recife - PE

**DILIGÊNCIA Nº 201-04.957**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
AUTO VIAÇÃO NOSSA SENHORA DA PIEDADE LTDA.

RESOLVEM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2000

  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta e Relatora**

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

Recurso : 113.690

Recorrente : AUTO VIAÇÃO NOSSA SENHORA DA PIEDADE LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração de fls. 02/04, em decorrência do atraso na entrega das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, exigindo a penalidade pecuniária pela infração correspondente, relativas aos meses de novembro e dezembro/96.

Inconformada, a autuada interpôs, tempestivamente, a Impugnação de fls. 14/17, alegando, em síntese, que a fiscalização aplicou a multa por atraso na entrega da DCTF e não pela falta de entrega da mesma. Aduz que houve atraso na entrega da DCTF mas antes do início da ação fiscal, configurando "denúncia espontânea" prevista no art. 138 do CTN, que resulta na exclusão da penalidade. Argumenta, ainda, que este processo é reflexo do processo matriz relativo ao Imposto de Renda, no qual foi aplicada a multa de ofício, tornando inaplicável a multa quanto à DCTF.

A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão de fls. 23/27, julgou procedente a ação fiscal, resumindo seu entendimento nos termos da Ementa de fls. 23, que se transcreve:

“Assunto: Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF

Período: Novembro e Dezembro de 1996.

### OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória e esta se converte naquela, relativamente à penalidade pecuniária, pelo simples fato da sua inobservância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

**MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE ENTREGA DE DCTF**

A multa a ser aplicada em procedimento fiscal *ex officio* é aquela prevista nas normas da legislação tributária válida e vigente à época de constituição do respectivo crédito tributário.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

Cientificada da decisão em 28/10/99, a interessada interpôs Recurso Voluntário em 23/11/99, às fls. 31/36, onde ratifica as razões expendidas na peça impugnatória, transcrevendo várias ementas dos Conselhos de Contribuintes sobre o assunto.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95  
Diligência : 201-04.957

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

Antes de adentrar à lide em julgamento, ou seja, multa imposta pelo atraso da DCTF, permito-me trazer alguns conceitos colhidos no Dicionário de Plácido e Silva sobre "Multa".

Multa – Do latim *muleta* ou *multa*, entende-se por seu sentido originário, a pena pecuniária.

Multa Fiscal é a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão da autoridade fiscal, em face de infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal.

Semelhantes às multas compensatórias, apresenta-se, às vezes, como indenização à fraude fiscal praticada. Neste caso, em geral é fixa e determinada pela própria lei como quantias certas correspondentes às espécies de infração.

As multas fiscais se mostram também moratórias, de majoração ou de revalidação.

**Moratória**, quando devida pela tardança no pagamento do imposto, ou não pagamento do imposto.

**De majoração**, quando em face da infração ao regulamento ou sonegação de imposto, além da quantia estipulada é multado o contribuinte para pagar uma quantia a maior, tal como nos casos de direito em dobro.

**De revalidação**, quando, por ter pago mal o imposto, a fim de regularizá-lo tem que reajustá-lo com o pagamento de certa soma, que completa o imposto insuficiente ou cumprido irregularmente. A multa de revalidação é própria do imposto do selo, antigo imposto de consumo, hoje Imposto sobre Produtos Industrializados.

A multa fiscal importa sempre numa infração ao regulamento em que o imposto se institui, e salvo o caso da moratória, que se estabelece automaticamente, sempre resulta de um processo fiscal, instaurado pelo auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

**Multa moratória**, também dita de **pena moratória**, é a que se fixa para pagamento, quando ocorre o retardamento na execução da obrigação contratada. Assim, a **multa moratória**, claramente, se distingue da **multa compensatória**. Enquanto a multa compensatória é devida pela inexecução parcial ou total do contrato, a moratória é devida pela impontualidade no cumprimento da obrigação.

**A multa moratória, ao contrário da compensatória, é exigida simultaneamente com o pedido de pagamento da prestação que é objeto da obrigação.**

Segundo assentado pela Suprema Corte deste País, após brilhante voto do Ministro Cordeiro Guerra, e após a edição do CTN, é cediço o entendimento de que o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória. No respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138. Resp. 16.672, relator Ministro Ari Pagendler.

A **multa administrativa**, imposta em caráter de pena principal, constitui penalidade imposta **pelas autoridades administrativas**, consistente em certas somas, por infrações à leis, ou regulamentos ou posturas.

Segundo Rubens Gomes de Oliveira e Hely Lopes Meirelles, as multas fiscais têm um caráter nitidamente patrimonial e, diferentemente das penas, não pessoal.

Para o conceito do **ilícito tributário** dentro dos ramos do Direito Penal, Civil e Administrativo, torna-se necessário distinguir o ilícito tributário segundo a sanção prevista pela lei. A norma que prevê um ilícito fiscal é composta de um preceito, cuja inobservância constitui o ilícito, e de uma sanção, que é uma consequência jurídica que a lei liga à inobservância do preceito.

No direito tributário, as sanções prevalentes são as pecuniárias, e, entre estas, as mais numerosas são as sanções administrativas, isto é, a pena pecuniária e os acréscimos.

A íntima relação existente entre infração e sanção permite-nos analisar a pena pecuniária, (**multa**) como espécie mais importante das sanções administrativas.

Do ponto de vista formal a legislação tributária adota a expressão "multa" para as violações que não constituem crimes de contravenção e que lesam o interesse do Estado em arrecadar. A multa, como outras sanções de direito público, é **pena administrativa e tem função punitiva, preventiva e repressiva.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95  
Diligência : 201-04.957

O direito brasileiro faz a distinção entre **multa para as infrações substanciais e formais e multa de mora, por atraso no pagamento de tributo já declarado ou lançado.**

A jurisprudência, através do STF, estabeleceu distinção entre multa fiscal simplesmente moratória e multa fiscal com efeito de pena administrativa (vide Súmulas nºs 192 e 565).

No Código Tributário Nacional, art. 113, a obrigação tributária é **principal** ou **accessória**. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, §1º).

A obrigação accessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nele previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). A obrigação accessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à pena pecuniária (art. 113, § 3º).

Assim, a falta ou insuficiência de tributo refere-se sempre à **obrigação principal**, ou seja, um dever de dar, e caracteriza um ilícito substancial. Ao contrário, o não atendimento de uma prescrição da legislação tributária, que não seja de pagar o tributo, mas que esteja prevista para assegurar o cumprimento e a fiscalização dessa obrigação de pagar, caracteriza, segundo o CTN, uma **obrigação accessória**, ou seja, um dever de fazer, portanto, um ilícito formal.

Adimplementos e inadimplementos formais e substanciais às vezes coexistem de fato, a exemplo, a execução do dever substancial deve, muitas vezes, ocorrer segundo precisas normas. Cita-se o recolhimento do ICM mediante guia especial, nos casos previstos.

O adimplemento formal, quando previsto distintamente do substancial, é imposto tendo em vista futuros controles. Exemplo típico é o previsto para a numeração progressiva das notas fiscais sob pena de multa.

Na fixação da multa (**de mora ou moratória**), a Administração Pública leva em conta a natureza do ilícito. Para o ilícito administrativo substancial fixa penas pecuniárias com referência ao tributo, atendida a gravidade objetiva e subjetiva da hipótese típica.

Na repressão do ilícito formal, o legislador, faltando a referência ao tributo não pago, dispõe a pena administrativa, fixando a quantidade com critérios nem sempre identificáveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

Em linhas gerais, leva em conta a periculosidade da violação, desumida da eventualidade de que o ilícito formal possa constituir o meio para a realização do ilícito substancial.

Desta forma, o fulcro do fenômeno tributário é o denominado fato gerador da obrigação fiscal, o qual, como todo fato jurídico, só pode ser compreendido como fato inserido numa estrutura normativa posta em função de valores econômicos-financeiros, que o Estado objetiva realizar.

Examinemos, então, os deveres fiscais entre os quais se identificam os deveres substanciais ou materiais, advindos das obrigações **principal e acessória**.

Existem numerosos deveres formais (emissão de documentos, escrituração de livros, etc.), os quais, normalmente, não são autônomos, mas previstos em função dos deveres materiais, a fim de apurar-se os elementos essenciais do pressuposto do fato, o montante do tributo, a regularidade de adimplemento, etc.

Assim, o dever fiscal mais importante é o substancial, no qual o sujeito passivo, no vencimento, deve pagar o tributo.

O ilícito administrativo tributário formal é o que aparece menos grave, pois não acarreta uma diminuição de receita. Entretanto, no ilícito administrativo tributário formal pode estar presente o dolo específico no intuito da não realização do dever substancial, que é o pagamento do tributo.

E mais, que tenha sido cometido para ocultar um ilícito material, constituindo um ilícito formal autônomo. Assim, encontramos obrigações acessórias, cujo descumprimento constituirá ilícitos formais autônomos e isolados e ilícitos formais vinculados às obrigações substanciais e principais. Desta forma, a aplicação da multa isolada ou não dependerá do princípio da legalidade.

A multa isolada aplicável ao descumprimento das obrigações acessórias pune a inobservância dos deveres instrumentais, positivos ou negativos, erigidos pela legislação tributária em favor da arrecadação e fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

A doutrina e legislação pátrias, no trato do assunto, são bem claros, definindo o que seja crédito tributário, obrigação principal e acessória e Dívida Ativa da União. Os arts. 2º, §§ 2º, 5º e 8º da Lei nº 6.830/80, dispõem que a Certidão de Dívida Ativa deve consignar, entre outros elementos, o valor originário da dívida, termo inicial e forma de calcular os juros de mora, multas, se houver, e demais encargos previstos em lei. A determinação legal visa dar transparência



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

ao crédito tributário para sua exigibilidade dentro do princípio do não cerceamento do direito de defesa.

O arts. 111, 113 e 115 do CTN, ao tratarem das obrigações tributárias, assim dispõem:

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

- I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
- II- outorga de isenção;*
- III- dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas ou negativas nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.*

*§ 3º .....*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal."*

No direito tributário, em relação ao crédito dessa natureza, se não houver pagamento no vencimento, acrescem juros de mora sem prejuízo da penalidade cabível (art. 161), cuja imposição não elide o pagamento do tributo (art. 157). "A imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário."

Assim é a própria lei, que define a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória (art. 97, inciso V, do CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

É de grande importância para este estudo o disposto no art. 113, § 1º, do CTN, que diz que a obrigação principal tem como objeto (**prestação**) o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Assim a prestação é considerada o tributo mais a penalidade. Por sua vez, de acordo com o art. 139 do CTN, temos que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Logo, é de se concluir que o pagamento do crédito tributário extingue a obrigação. Obrigação, a meu ver, é constituída apenas do tributo, pois, de acordo com o art. 3º do CTN, **o crédito tributário não constitui ilícito tributário**. No AG 245248/RS do STJ, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, ficou assim definido:

*“Pertinente considerar-se, ainda, que remissão total ou parcial (CTN art. 172) refere-se a crédito tributário, que se constitui pelo fato gerador e declara-se pelo lançamento, no conceito não ingressando juros ou multas. Estes integram a dívida ativa (art. 2º § 2º, da Lei nº 6.830/80, mas não crédito tributário, art. 2º, § 5º do mesmo diploma legal citado.”*

A lição de grandes tributaristas, entre eles, Caetano Paciello, é de que o ilícito tributário típico é o ilícito administrativo. Para avaliar as razões de tal tipicidade é necessário reportar-se à causa, isto é, ao dever violado e colocá-lo em confronto com os vários deveres previstos e protegidos pelo direito.

O fato é que o ilícito tributário mais freqüente, seja o ilícito administrativo, encontra respaldo também em motivos formais.

**É de se lembrar que o direito tributário está entrelaçado com o direito administrativo e que o lançamento é atividade privativa da administração pública (art. 142 do CTN).** Além disso existem motivos funcionais: as leis tributárias são numerosas e confusas, verdadeiro cipoal representado por uma legislação instável e fragmentária, e o lançamento, como atividade administrativa típica, reclama o conhecimento da disciplina legislativa de todos os tributos.

No presente auto de infração, fls. 6/11, constata-se que o objeto da infração constitui multa por atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. O auto de infração lavrado em 1998 teve como base legal o artigo 4º da IN SRF nº 73/96, apesar de a contribuinte ter pago o imposto.

Portanto, trata-se de multa por infração à obrigação acessória autônoma e com procedimento administrativo, antes de qualquer atitude da contribuinte em regularizar sua situação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10410.000890/99-95

Diligência : 201-04.957

O artigo 4º da IN SRF nº 73/96 estipula o valor de R\$ 57,34 por mês calendário ou fração de atraso.

A mesma IN, em seu artigo 8º, especifica que a Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação – COSAR disciplinará, mediante ato específico, os procedimentos relativos ao: 1º) encaminhamento para inscrição em dívida ativa dos débitos declarados e não pagos; e 2º) à auditoria dos valores compensados com exigibilidade suspensa, parcelados ou pagos.

Assim exposto, retorno o processo à DRF de origem para as seguintes informações:

1º) qual o período fiscalizado;

2º) a exação corresponde única e exclusivamente à não entrega da DCTF;

3º) houve algum procedimento administrativo antes da entrega da DCTF;

4º) especificar o embasamento legal do auto de infração;

5º) após o ano de 1998, foram observadas as disposições da IN SRF nº 126/98, ou seja, a trimestralidade; e

6º) especificar o nº de infrações e o valor da multa aplicada.

O que após, retornar o presente processo a este Conselho.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2000

  
LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES