



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

544

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17/05/1996
C	Rubrica

Processo n.º 10725.000229/90-96

Sessão de : 26 de abril de 1995

Acórdão n.º 202-07.687

Recurso n.º: 97.486

Recorrente: CCM - COMPANHIA DE CONSTRUÇÕES E MONTAGENS

Recorrida : DRF em Campos - RJ

DCTF - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Legais as IN/SRF ns. 129/86 e 120/89, bem como o critério de apuração da multa aplicável nelas contidas, caso não observado o prazo legal, e o sujeito passivo não tenha exercido a faculdade da denúncia espontânea (art. 138, CTN). **Recurso provido em parte.**

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de Recurso interposto por CCM - COMPANHIA DE CONSTRUÇÕES E MONTAGENS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a parcela indicada no voto do relator

Sala das Sessões, em 26 de abril de 1995.


Helvio Escóvedo Barcellos - Presidente

José Cabral Garofano - Relator


Adriana Queiroz de Carvalho - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE **27 ABR 1995**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Elio Rothe, Osvaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

/fclb/



Processo n.º 10725.000229/90-99

Recurso n.º: 97.486
Acórdão n.º: 202-07.687
Recorrente: CCM - COMPANHIA DE CONSTRUÇÕES E MONTAGENS

RELATÓRIO

Por objetividade e bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida (fls. 53/56) :

" Trata o presente processo de lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 02/03, contra a empresa acima identificada pelo não cumprimento das obrigações acessórias, ficando sujeito a multa prevista no art. 11, parágrafos 2º, 3º e 4º do Decreto-lei nº 1.968/82 com redação dada pelo art. 10, do Decreto-lei nº 2.065/83, artigo 5º do Decreto-lei nº 2.323/87, Ato Declaratório nº 06/89 e art. 66 da Lei nº 7.799/89, período de retenção das DCTF's - fev. à dez/87, 1.988 e jan. à junho/89.

Em sua impugnação (fls. 06/18), a contribuinte, por seu procurador qualificado nos autos, alega, em síntese, o seguinte:

a) Que o Auto de Infração exige da autuada, multa confiscatória inclusive com base na Lei nº 7.799/89, esta aplicada retroativamente em relação aos anos de 1987 e 1988 quando ela não existia, e que todos os tributos e contribuições devidas à Fazenda Nacional, foram recolhidos nos prazos;

b) Que mesmo as DCTF's carimbadas regularmente pelos Bancos que as receberam, não foram consideradas pelo autuantes que as incluíram no Auto de Infração, como DCTF's não apresentadas;

c) Argúi que o Auto de Infração, deveria ter sido lavrado no estabelecimento fiscalizado, perdendo a eficácia administrativa o Auto lavrado fora do estabelecimento, se nenhuma justa causa impedia a sua lavratura no estabelecimento da autuada, ferindo o que estatui o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72;

d) Que o Auto de Infração criou fórmula de progressão geométrica para calcular os meses de atraso em relação às DCRTF's não entregues, chegando-se ao total de 699 meses de atraso, e que no espaço de tempo relativo aos anos de 1987, 1988 e 1989, jamais poderíamos ter mais de 36 meses;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/80-88
Acórdão n.º 202-07.687

e) Que a não entrega das DCTF's não causou lesão à Fazenda Nacional, porque todos tributos e contribuições devidos, foram recolhidos aos cofres federais, não existindo assim, dolo ou má-fé, e que havendo sido procedido o recolhimento, a finalidade das DCTF's foi cumprida, sendo a infração meramente regulamentar não pode ser apenada com multa confiscatória.

A fiscalização se manifesta às fls. 40/42, informando o seguinte:

a) No que concerne a contestação da aplicação da multa em BTN, retroativamente aos anos de 1987 e 1988 ela é improcedente, já que a IN n.º 120, de 24/11/89, prevê a aplicação das penalidades previstas nos parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 11 do Decreto-lei n.º 1.968/82, com a redação dada pelo art. 10 do Decreto-lei n.º 2.065/83, observadas as alterações do art. 27 da Lei n.º 7.730/89 e do art. 66 da Lei n.º 7.799/89, que corresponde à 69,20 BTN Fiscal por mês-calendário ou fração de atraso;

b) Quanto à alegação de que os agentes do Fisco não estiveram na empresa autuada afirma que é improcedente, fazendo prova a intimação de fls. 01 lavrada e recebida no estabelecimento da empresa, pelo Sr. Antonio Alves Pereira, sendo também enganosa a afirmação de que todas as DCTF's foram entregues nos bancos e que a pessoa que as entregou não exigiu carimbo de todas, já que carimbar as DCTF's no ato de sua recepção é uma obrigação do agente receptor;

c) Argui que a alegação de que todos os tributos e contribuições devidos à Fazenda Nacional foram recolhidos no devido prazo é irrelevante, pois o Auto de Infração trata de descumprimento da obrigação acessória, que por sua inobservância converteu-se em obrigação principal, relativamente à Penalidade Pecuniária;

d) Finaliza, afirmando que a multa foi aplicada devido a ultrapassagem da data limite para entrega das DCTF's dos vários meses de apuração, ou seja, o 15º dia do mês seguinte ao da apuração. No caso o intervalo compreendido entre os meses de janeiro de 1987 e junho de 1989, e não com base nos anos de 1987, 1988 e 1989, como fez menção a impugnante. "

Em seus fundamentos, a autoridade fazendária, que julgou o feito em primeira instância administrativa, entendeu inocorrência de irretroatividade da Lei 7.799/89



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/90-99

Acórdão n.º 202-07.687

para se exigir o crédito tributário, tão-somente veio estabelecer que os mesmos passariam a ser convertidos em BTNF.

Pelo fato de um termo de intimação haver sido assinado por pessoa da própria empresa, em seu estabelecimento, prova que a fiscalização esteve no endereço e a remessa do Auto de Infração, por via postal, está prevista no artigo 23, II do Decreto n. 70.235/72. O cálculo de atraso de cada DCTF se faz mês a mês e não com base nos anos em que ocorreram as irregularidades constatadas.

Entregar os formulários DCTF's é uma obrigação acessória e é de interesse da administração para arrecadação e fiscalização dos tributos e, pela inobserância de tal obrigação passa a ser principal, relativa a exigência da pena pecuniária, como dispõe o artigo 113, §§ 2º e 3º do CTN.

Sua conclusão foi no sentido de deferir parcialmente a petição impugnativa, porquanto aceitou algumas DCTFs que haviam sido entregues antes do início dos trabalhos fiscais.

Em alentada peça recursal (fls. 64/74) sustenta preliminares e razões de mérito, agora aduzindo que:

- ocorreu cerceamento de seu direito de defesa, eis que a decisão recorrida deixou de se pronunciar sobre elementos de defesa que foram expostos com clareza, quebrando, assim, o princípio do contraditório assegurado pela CF/88 --- sendo eles: cálculo geométrico dos meses e multa confiscatória;
- são nulos: o Auto de Infração, notificação fiscal e decisão recorrida. O lançamento se escuda em motivos contrários à lei e impróprios ao fim que se destinam e, ainda, que a descrição dos fatos é inidônea e inexistente, por considerar em um intervalo de três anos, 696 meses de atraso. Houve violação de dispositivos de lei, do CTN e princípios constitucionais;
- o julgador singular validou lançamento que fere dispositivos de lei, assim como manteve multa confiscatória, mesmo incorrendo dolo, má-fé ou sonegação fiscal. A decisão não tem motivação pertinente a todas matérias que foram oferecidas na impugnação; e
- os Acórdãos citados às fls. 10 do recurso voluntário dispõem sobre as nulidades aplicadas pelos Conselhos de Contribuintes, as quais se aplicam ao caso sob exame.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/90-99

Acórdão n.º 202-07.687

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

Apreciando a primeira preliminar prejudicial ao julgamento do mérito --- de preterição de formalidade legal inscrita no artigo 10 do Decreto n. 70.235/72 ---, o principal argumento sustentado pela ora recorrente é de que a fiscalização lavrou o Auto de Infração fora do estabelecimento da mesma, o que caracteriza vício formal insanável, ferindo vários dispositivos de lei, inclusive do CTN e CF/88.

A ausência de qualquer requisito formal, dispostos nos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72, efetivamente, poderia implicar à invalidade do crédito tributário constituído por lançamento de ofício, desde que do fato decorresse uma das situações enunciadas no artigo 59 do citado Decreto. Assim, no caso em espécie, só poderia ser declarado nulo o ato ou termo lavrado por pessoa incompetente e/ou com flagrante preterição ao amplo direito de defesa do sujeito passivo.

Não consegui vislumbrar a ocorrência, porquanto o simples fato de o Auto de Infração ter sido confeccionado por macanografia nas dependências da DRF jurisdicionante, nada ficou empalmado na descrição dos fatos e enquadramento legal que impossibilitasse a recorrente de se defender, neste particular. O texto está limpo e claro, assim como toda legislação de regência está citada no enquadramento legal.

A lavratura do Auto de Infração --- é a materialização do lançamento de ofício --- só se aperfeiçoa e produz os efeitos legais após a ciência formal de todo seu conteúdo pelo sujeito passivo, e dele e autuada teve ciência no local onde foi verificada a falta, por via postal, como faculta o artigo 23, inciso II do Decreto n. 70.235/72 e, subsidiariamente, dispõem os artigos 221 e 222 do CPC.

Incorreu vício insanável na lavratura do Auto de Infração, bem como restou incomprovado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, na forma que trata o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72. Foi dada a autuada conhecimento de toda extensão da acusação fiscal, tanto é que a mesma defendeu-se na sua inteireza, em duas oportunidades que se apresentaram.

No que respeita à arguição de nulidade do Auto de Infração, Notificação Fiscal e Decisão Recorrida, não acolho os argumentos que levam a recorrente entedê-los como peças nulas, inválidas e insubistentes, porquanto tais asseverações são dirigidas ao mérito do litígio fiscal e, como tal será apreciado mais à frente. A melhor doutrina esta voltada no sentido de recusar ao ato administrativo a aplicação da dicotomia incorporada do direito comum, classificatória dos atos jurídicos em nulos e anuláveis, como deixou escrito o saudoso Prof. Hely Lopes Meirelles :



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/90-99
Acórdão n.º 202-07.687

" ... em direito público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado na manutenção ou eliminação do ato irregular. Quando o ato é de exclusivo interesse dos particulares - o que só ocorre no direito privado - embora ilegítimo ou ilegal, pode ser mantido ou invalidado segundo o desejo das partes; quando é de interesse público - e tais são todos os atos administrativos - a sua legalidade se impõe como condição de validade e eficácia do ato, não se admitindo o arbítrio dos interessados para manutenção ou invalidação, porque isto ofenderia a exigência de legitimidade da atuação pública. O ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo nem anulável, simplesmente defeituoso ou ineficaz até a sua retificação. " (Direito Administrativo Brasileiro, Revista dos Tribunais/SP 1.991, pág. 183/4).

Julgo não restar configurado o cerceamento do amplo direito de defesa do contribuinte, assim como a decisão singular foi proferida por agente competente e, ainda, em boa e devida forma, inclusive, foi motivada e se confere pela leitura dos fundamentos da decisão singular. Não configurada as hipóteses de nulidades previstas no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72.

Pas de nulité sans grief, ou no nosso vernáculo: Não há nulidade sem prejuízo, pelo que não se declara nulidade (de um ato) sem prova de prejuízo.

Não são vencedores os elementos das nulidades levantadas, pelo que dou seguimento ao julgamento do mérito.

Tenho que os questionamentos sobre *cálculo geométrico de meses e multa confiscatória* referem-se ao mérito do litígio, vez que ambos decorrem de aplicação de leis substantivas, que para suas edições foi respeitado o princípio da legalidade e seu cumprimento pela Administração Fazendária está submisso ao comando insito da norma integrante no artigo 142, parágrafo único do CTN. Essa atividade constitutiva não comporta discricionariedade: é vinculada e obrigatória, sancionada pela responsabilidade funcional.

Este Colegiado tem reiteradamente manifestado o entendimento de que não cabe o questionamento de constitucionalidade de lei neste foro. Com efeito, já o próprio texto constitucional defere ao Poder Judiciário competência para pronunciamento na matéria, sendo, pois, inadequada a manifestação de órgãos do Poder Executivo, ainda que de natureza judicante. Na esteira da jurisprudência uniforme deste Colegiado, na espécie, afastado, desde logo, a apreciação dos argumentos recursais deste teor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/90-88

Acórdão n.º 202-07.687

A competência deste Conselho de Contribuintes é cumprir e fazer cumprir o ordenamento jurídico vigente.

O objeto de discussão nos autos deste processo é a falta de entrega dos formulários denominados Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, instituídas pela IN/SRF n. 129/86, alterada pela IN/SRF n. 120/89. A matéria é bem conhecida das três Câmaras deste Conselho de Contribuintes e é farta a jurisprudência deste Colegiado Administrativo.

O recurso voluntário está a merecer provimento parcial.

A uma, porque, o conteúdo da obrigação acessória, que desempenha função auxiliar, expressando meios endereçados à execução da obrigação principal, só adquire substância pecuniária pelo inadimplemento, hipótese em que, automaticamente (art. 113, § 3º do CTN), transforma-se em principal. Daí ser possível afirmar que como acessória e enquanto assim for, a obrigação não apresenta, jamais, conteúdo pecuniário. É o princípio da conversão.

De qualquer forma, o objeto das obrigações acessórias relaciona-se ao objeto da obrigação principal, uma vez que se vinculam pela origem e pela finalidade, são sempre distintas, ou melhor, juridicamente independentes,

A duas, porque, a interpretação da norma integrante do artigo 97, inciso V do CTN, na primeira parte, obedece ao princípio *nullum poena sine lege*. No que toca à definição de infrações, não perfilhou igual orientação, fugindo ao rigorismo jurídico. São infrações as ações ou omissões contrárias aos dispositivos da lei tributária (inciso V, *in medius*). Entretanto, não há reserva de exclusividade à lei para conceituar infrações. De acordo com a cláusula final do inciso, só será indispensável a lei quando se tratar de definição " *de outras infrações* ".

Mesmo ficando à margem da controvérsia sobre a natureza jurídica da sanção administrativa, o que não se pode olvidar é seu caráter punitivo. Daí a necessidade de observância dos princípios gerais de direito criminal, máxime os vinculados às garantias constitucionais. Dentre elas desfruta relevância o disposto no art. 1º do Código Penal, que atribui primado à prévia definição do crime por lei anterior.

Em plano hierárquico imediatamente inferior estão arroladas as normas consideradas complementares das leis, dos tratados e convenções e dos decretos (art. 100, incisos do CTN). A característica essencial dos atos incluídos na categoria de complementares é a normatividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/90-99

Acórdão n.º 202-07.687

A três, porque o Ministro da Fazenda pode eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal (Decreto-lei n. 2.124/84, art. 5º, por sua vez o Ministro da Fazenda delegou tal competência ao Secretário da Receita Federal - Portaria/MF 118/84 - e este a remeteu ao Coordenador do Sistema de Tributação - Portaria/SRF 428/87).

As IN/SRF ns. 129/86 e 120/89, como demonstrado está, não peca por falta de legitimidade, nem quanto a definição da obrigação acessória, nem quanto a exigência da multa pecuniária.

A quatro, porque, não se está exigindo diversas penalidades pecuniárias pelo descumprimento de uma norma da mesma origem. O núcleo do comando legal insito na IN/SRF 120/89 é a entrega de cada formulário fora do prazo legal, apenas o que se acumulam são os meses adotados como base para exigência da prestação pecuniária e, isto, acontece para cada formulário que deixou de ser entregue na data-prazo fixada em lei.

Descabido, como exemplo, seria exigir a mesma multa para quem satisfaz a obrigação com um mês de atraso, ou para quem a cumpre com 50 meses de atraso. O critério da contagem dos meses para dimensionar a multa é justo e equitativo, para não tratar igual os desiguais, pelo que será mais gravosa a penalidade em função do maior período de atraso considerado.

A cinco, porque, várias vezes já me pronunciei no sentido de ser excluída a responsabilidade do sujeito passivo apenas quando este toma a frente do Fisco e cumpre a obrigação acessória antes de qualquer iniciativa do poder impositivo (art. 138, CTN).

Não cabe ao sujeito passivo decidir se é ou não importante as DCTFs para a Administração Fazendária, principalmente porque nenhum tributo deixou de ser recolhido aos cofres públicos, ainda mais pela inocorrência de dolo, má-fé ou sonegação fiscal. A lei impõe sua entrega na forma e prazos disciplinados nos atos normativos expedidos pela Administração.

Pelo fato de a apelante insistir à apreciação da Lei n. 810, de 06.09.49, cabe destacar que tal diploma legal (art. 1º) define o ano civil, inclusive tal dispositivo integra o artigo 125 do C.C.B. Contudo, o mesmo não se aplica à espécie, que, como destacado, aqui trata-se de meses de atraso para cada obrigação não cumprida e não o número de meses no ano civil que reconhece aquele diploma legal. Quero dizer, nesta infração trata-se de contagem de meses para exigência fiscal e não do ano-calendário para aplicação da lei civil.

O artigo 66 da Lei n. 7.799/89 veio, tão-somente, alterar o atualizador monetário para apuração dos créditos da Fazenda Nacional, de OTN para BTN, sendo um mero conversor econômico adotado para se reduzir os efeitos perniciosos da inflação no poder aquisitivo da moeda no tempo, devendo-se destacar que o mesmo também passou a ser aplica-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10725.000229/90-99**Acórdão n.º 202-07.687**

do nos casos em que o poder impositivo era devedor, logo, para os fatos geradores ocorridos antes de sua edição, não houve aplicação retroativa, na forma que veda o CTN.

Como relatado, a decisão recorrida excluiu da exigência originária algumas DCTFs que, efetivamente, foram entregues antes de tomado qualquer procedimento fiscal relacionado à infração. Deixou a autoridade fazendária de também excluir 1.384 BTN's relativas à DCTF de agosto/88, a qual foi apresentada tempestivamente, como faz certo sua cópia juntada às fls. 31.

São estas razões de decidir que me levam a **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para excluir da exigência originária o valor correspondente a 20 BTNF's, relativa ao mês de agosto/88.

Sala de Sessões, em 26 de abril de 1995.



JOSE CABRAL GAROFANO