



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

<b>Processo nº</b>	10768.007275/2010-36
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1002-000.181 – Turma Extraordinária / 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	09 de maio de 2018
<b>Matéria</b>	IRPJ. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PROBLEMAS DIGITAIS.
<b>Recorrente</b>	ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA ZVEITER
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2010

DCTF. ATRASO NA ENTREGA. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Comprovada a sujeição do contribuinte à obrigação, o descumprimento desta ou seu cumprimento em atraso enseja a aplicação das penalidades previstas na legislação de regência. Cabe à Contribuinte apresentar nos autos do processo o acervo probatório apto a lastrear seu respectivo pleito.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.  
RESPONSABILIDADE OBJETIVA**

O caráter punitivo da reprimenda obedece a natureza objetiva. Ou seja, queda-se alheia à intenção do contribuinte ou ao eventual prejuízo derivado de inobservância às regras formais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (presidente da turma), Breno do Carmo Moreira Vieira, Leonam Rocha de Medeiros e Ângelo Abrantes Nunes

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 190 à 192) interposto contra o Acórdão nº 14-40.687, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (e-fls. 180 à 182), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo ora Recorrente, decisão esta consubstanciada nos seguintes termos:

*O presente processo trata da cobrança de multa por atraso na entrega da DCTF relativa ao mês de junho de 2010. A contribuinte alega que não entregou sua declaração devido à falta de disponibilização do certificado digital ou procuração eletrônica. Percebe-se da defesa que a impugnante reconhece o descumprimento das obrigações acessórias.*

*Com relação à transmissão da DCTF, a IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, estabelece, em seu art. 4º, §§ 1º e 2º, que ela deve ser feita pela Internet e a obrigatoriedade da utilização da certificação digital. Portanto incabível sua apresentação em CD, como pretendeu a impugnante.*

*Sob esta ótica, é obrigação incontestável do sujeito passivo a manutenção de certificado digital válido, que possibilite a entrega tempestiva de suas declarações; e para tanto, é concedido tempo mais que suficiente para se prepararem.*

*A impugnante, apesar de alegar que a demora no fornecimento do certificado digital teria sido ocasionada pela Receita Federal, não fez provas de suas alegações.*

*Ademais, o PAF, art. 16, III, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º, e § 4º, introduzido pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, estabelece:*

*(...)*

*A procuração eletrônica constitui faculdade conferida ao contribuinte, que pode outorgar poderes a outra pessoa, seja física ou jurídica, para praticar atos em seu nome. Além de não ser obrigatória, em momento algum retira do contribuinte o poder ou capacidade de praticar atos perante a Receita Federal do Brasil, como o relativo à apresentação da DCTF.*

*Desta forma, a ausência de procuração eletrônica não pode ser invocada como excludente de culpabilidade, e não tem o condão de afastar a imposição de penalidade.*

*Não havendo cumprido com sua obrigação acessória e, em decorrência, ocorrendo atraso ou inadimplemento, devem os faltantes ou retardatários arcar com as respectivas consequências.*

*Dessa forma voto por julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.*

Em sua peça recursal, o Contribuinte requer seja declarada a improcedência total da decisão de primeira instância, sob o argumento de que ocorreu falha no sistema da Receita Federal, o qual impossibilitou a apresentação tempestiva de sua DCTF. Cumpre transcrever trechos que resumem o indigitado pleito:

*2.1 - O lançamento contestado está baseado exclusivamente no atraso da entrega da DCTF relativa a junho de 2010, via certificado digital, apesar da entrega tempestiva por meio de requerimento com DVD, e com cópia datilografada.*

*2.2 - O acórdão recorrido, para manter a malsinada autuação, sustenta que a contribuinte não provou a demora da entrega do certificado digital - por parte da Receita Federal, e que a ausência da procuração eletrônica não pode ser invocada como excludente de culpabilidade.*

### *III - DO DIREITO*

*3.1 - Não pode ter amparo legal um lançamento absurdamente injusto, uma vez que a Receita Federal, por sua administração notoriamente ineficiente, impede que o contribuinte cumpra suas inúmeras exigências burocráticas, em sua maioria até desnecessárias.*

*3.2 - No caso, como o recorrente não conseguiu obter no CNPJ, setor completamente burocratizado, a procuração eletrônica que lhe permitiria a entrega da DCTF por certificado digital, o fez tempestivamente, por meio de DVD e cópia impressa, protocolizado com o requerimento anexado à impugnação.*

*3.3 - Está comprovado nos autos que a entrega da DCTF foi realizada dentro do prazo, por DVD, não o fazendo via internet, por não ter conseguido a procuração eletrônica por inércia do CNPJ, apesar de estar lá cadastrado há mais de 40 anos.*

*3.4 - Assim não se pode exigir do recorrente o impossível, em razão de problemas administrativos, principalmente*

*quando a DCTF estava disponibilizada no prazo legal e a sua não aceitação foi informada em data posterior a da fixada para a entrega da DCTF.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Passo à análise dos pontos suscitados no Recurso.

### **1. Da constatação de problemas no envio da DCTF**

Conforme exposto na instrução dos autos, o Recorrente admitiu o atraso na entrega da DCTF de junho de 2010 (via certificado digital). Noutro giro, destacou que tal descumprimento da obrigação acessória decorreu da falha do sistema da própria Receita Federal, e que procedeu a apresentação tempestiva de DVD e cópia datilografada (e-fl. 83), contendo suas informações fiscais.

Contudo, como bem ressaltado no Acórdão da DRJ, o Contribuinte não juntou provas atestando a impossibilidade de entrega da DCTF por intermédio da via digital, derivada de fatos alheios à sua vontade. Tal providência torna-se cabal no afastamento da responsabilidade objetiva inerente à obrigação acessória que foi descumprida. Nestes termos, cumpro reiterar os trechos do indigitado Acórdão:

*Com relação à transmissão da DCTF, a IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, estabelece, em seu art. 4º, §§ 1º e 2º, que ela deve ser feita pela Internet e a obrigatoriedade da utilização da certificação digital. Portanto incabível sua apresentação em CD, como pretendeu a impugnante.*

*Sob esta ótica, é obrigação incontestável do sujeito passivo a manutenção de certificado digital válido, que possibilite a entrega tempestiva de suas declarações; e para tanto, é concedido tempo mais que suficiente para se prepararem.*

Assim, com supedâneo nesses argumentos, manteve-se o crédito tributário.

Destaco que, se por um lado a DRJ não afastara a efetiva ocorrência do problema informático, noutro giro, não fora juntado nenhum ato normativo da Autoridade Administrativa competente, apto a registrar a ocorrência generalizada do problema. Desse fato, portanto, decorrem duas intelecções fundamentais, as quais circundam a situação fática:

- a. O atraso na entrega do certificado digital foi falha pontual e exclusiva do contribuinte, o que resultaria como sendo correta decisão da DRJ;
- b. O atraso na entrega do certificado digital foi algo generalizado, impondo semelhante gravame a diversos outros contribuintes, o que

---

eximiria o Contribuinte da multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Nessa trilha, tornar-se-ia fundamental o Recorrente apontar a existência de ato normativo formal, reconhecendo o aludido problema em larga amplitude, a exemplo do Ato Declaratório Executivo SRF n.º 24, de 08 de abril de 2005. E por óbvio, a responsabilidade por tal ônus é atribuída ao Contribuinte, o qual falhou em completar seu acervo probatório com a indigitada informação cabal, apta a comprovar a ocorrência de falha generalizada na expedição dos certificados digitais.

Ademais, em que pese o esforço deste Conselheiro em encontrar tal Ato Declaratório Executivo, visando esclarecer as circunstâncias acima apontadas, não foi possível identificá-lo nos registros disponíveis. Portanto, não pode o Recorrente exonerar-se de sua responsabilidade no cumprimento da obrigação acessória, em virtude de uma inconsistência particular, *in casu*, a suposta demora no fornecimento de seu respectivo certificado.

De arremate, em que pese a entrega da DCTF por intermédio de DVD e cópia datilografada demonstre a boa-fé do Contribuinte para com o adimplemento de sua obrigação acessória, esta sistemática não encontra amparo legal. Repiso que a norma vigente à época - IN RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009 - estabelece, em seu art. 4º, §§ 1º e 2º, que o dever de apresentação pela Internet, bem como a obrigatoriedade da utilização da certificação digital:

*Art. 4º A DCTF deverá ser elaborada mediante a utilização de programas geradores de declaração, disponíveis na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.*

*§ 1º A DCTF deve ser apresentada mediante sua transmissão pela Internet com a utilização do programa Receitanet disponível no endereço eletrônico referido no caput.*

*§ 2º Para a apresentação da DCTF, é obrigatória a assinatura digital da declaração mediante utilização de certificado digital válido.*

## **2. Da responsabilidade objetiva no descumprimento da obrigação acessória,**

Quanto à obrigação de apresentar a Declaração em comento a tempo e modo, não demonstrou o Recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental.

O art. 7.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação vigente na época da infração, estabelece a obrigação de entrega da DCTF, sob pena de aplicação de multa, ao enunciar que:

*Art. 7.º 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 n.º 11.051, de 2004)*

*(...)*

*§ 1.º 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 n.º 11.051, de 2004)*

Constrói-se, a partir do texto acima transcrito, a norma jurídica instituidora do dever instrumental de entregar declaração, a instituidora da regra-matriz sancionadora da violação deste dever instrumental e a instituidora da regra-matriz da lavratura da autuação. Estas, em conjunto, atuando sistematicamente, regulam, de modo objetivo e transpessoal, as condutas intersubjetivas, via modal deôntico obrigatório, no sentido de que, uma vez descumprida a obrigação de dar/entregar, a qual estava obrigado a contribuinte, impõe-se a autoridade lançadora o dever de constituir a relação jurídica que impõe a obrigação de pagar a multa. Se havia o dever jurídico de adimplir a obrigação de entregar a DCTF, no prazo estabelecido, descumprido o comando normativo, surge para a administração tributária o direito subjetivo de exigir o adimplemento da multa, sendo, em verdade, o agente competente obrigado a proceder com o lançamento, sob pena de violar a norma enunciada no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Some-se a isto o fato de que a análise deve seguir o critério objetivo, não sendo necessário perquirir sobre a existência de eventuais prejuízos pela não entrega da declaração. A sanção queda-se alheia à vontade do Contribuinte ou ao eventual prejuízo derivado da inobservância das regras de cumprimento do dever instrumental. A responsabilidade no campo tributário independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme estabelece expressamente o art. 136 do CTN.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a indigitada obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*” estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a multa imposta por descumprimento de dever instrumental devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

A importância do cumprimento do dever instrumental deve-se à necessidade de transportar para o mundo jurídico, via linguagem competente, elementos enriquecedores para que seja possível a instauração da pretensão tributária, principalmente facilitando o estabelecimento de “fatos jurídicos”, após o relato dos eventos em linguagem competente.

Aliás, este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), analisando caso semelhante, já decidiu no mesmo sentido. Peço vénia para transcrever a ementa, *verbo ad verbum*:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
Ano-calendário: 2001*

*DCTF. ENTREGA EXTEMPORÂNEA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. MULTA PECUNIÁRIA.*

*O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal.*

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

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

*A multa aplicada 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.*

*(...)*

#### *ÔNUS DA PROVA.*

*Para elidir o fato constitutivo do direito do fisco, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1802-001.539 - 2ª Turma Especial, Rel. Conselheiro Nelsinho Kichel, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/02/2013)*

Valho-me aqui, de igual modo, dos precedentes desta Colenda 2.<sup>a</sup> Turma Extraordinária, desta Primeira Seção de Julgamentos do CARF, que nos Acórdãos ns. 1002-000.006, 1002-000.009, 1002-000.010, 1002-000.012, 1002-000.016, 1002-000.075, 1002-000.077, 1002-000.078, 1002-000.079, 1002-000.080, 1002-000.081, 1002-000.083, 1002-000.090, 1002-000.091 e 1002-000.104, dentre outros, seguiram a tese de que a entrega extemporânea da DCTF enseja a aplicação de multa.

Por conseguinte, reitero que o Recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe competia de demonstrar, na primeira oportunidade que lhe foi deferida, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da administração tributária de lhe exigir a entrega da declaração, a tempo e modo, sob pena de sanção. Destarte, o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, ora exercido por força da devolutividade recursal, aponta, em nossa análise, a correta aplicação do direito, não havendo reparos a serem efetivados.

Demais disto, observo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui precedente acerca da legalidade da exigibilidade da multa por descumprimento do dever instrumental de entregar declaração, veja-se:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DCTF. ARTIGO 11, §§ 1º e 3º, DO DECRETO-LEI 1.968/82 (REDAÇÃO DADA PELO DECRETO-LEI 2.065/83).*

*1. A multa pelo descumprimento do dever instrumental de entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF rege-se pelo disposto no § 3º, do artigo 11, do*

*Decreto-Lei 1.968/82 (redação dada pelo Decreto-Lei 2.065/83), verbis: "Art. 11. A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto de Renda que tenha retido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.*

*(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma OTRN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.*

*(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).*

*§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983)." 2. Deveras, o artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82, instituiu o dever instrumental do contribuinte (pessoa física ou jurídica) da entrega de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre os rendimentos pagos ou creditados no ano anterior e o imposto de renda porventura retido (caput).*

*3. As aludidas informações são prestadas por meio de formulário padronizado, sendo certo que a Instrução Normativa SRF nº 126/1998 instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF a ser apresentada pelas pessoas jurídicas.*

*4. O inadimplemento da obrigação de entrega da DCTF, no prazo estipulado, importa na aplicação de multa de 10 ORTN's (§ 3º, do artigo 11, do DL 1.968/82), independentemente da sanção prevista no § 2º (multa de 1 ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas em cada DCTF).*

*5. Conseqüentemente, revela-se escorreita a penalidade aplicada para cada declaração apresentada extemporaneamente.*

*6. Recurso especial desprovido.*

*(REsp 1081395/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 06/08/2009)*

Pela oportunidade, destaco que a Doutrina se posiciona no seguinte sentido acerca das infrações às normas instrumentais enunciadas na legislação, chegando a apontar a sua importância para a sistemática da administração tributária:

Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

*O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no*

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.

---

*consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deônica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denominase relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.*

Professor Sacha Calmon Navarro<sup>2</sup>:

*Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica. (...) É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, ...*

Por fim, entendo que o dever instrumental é necessário ao controle das atividades estatais de arrecadação no livre mercado, perfectibilizando as exigências das leis tributárias, sendo o direito aplicado de igual modo para todos. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada com uma boa governança tributária, logo é possível ficar livre da sanção fiscal, caso siga o caminho regulamentar, dirigindo sua atuação conforme a disciplina normativa correta e atuando com o dever de ofício que lhe impõe a lei. Vale dizer, o Contribuinte só eventualmente é onerado pela multa e isto se deve as suas escolhas, a sua governança tributária, considerando que não há punição sem culpa, decorrente de um agir ou de uma omissão quando estava obrigado ao exercício de uma conduta e não a executou. Por isso, no caso em apreço, considerando os elementos dos autos, o controle de legalidade exercido não aponta quaisquer incorreções. A exigência se apresenta adequada.

Considerando o até aqui esposado e enfrentadas todas as questões necessárias para a decisão, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ.

## Conclusão

---

<sup>2</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

Com tudo o que foi exposto nos tópicos anteriores, resta claro que os argumentos esposados pela Recorrente não merecem ser acolhidos. Portanto, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a consequente manutenção da decisão de origem.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira