



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

**Processo nº** : 10980.008294/2004-17  
**Recurso nº** : 132.066  
**Acórdão nº** : 303-32.932  
**Sessão de** : 23 de fevereiro de 2006  
**Recorrente** : PEDRA AMARELA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
**Recorrida** : DRJ-CURITIBA/PR

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Entrega espontânea e a destempo.

A entidade denúncia espontânea (CTN, art. 138) não alberga a prática de ato puramente formal do cumprimento extemporâneo de obrigação tributária acessória. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade da notificação de lançamento e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES  
Relator

Formalizado em: 05 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves e Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Ausente o Conselheiro Marciel Eder Costa.

Processo n° : 10980.008294/2004-17  
Acórdão n° : 303-32.932

## RELATÓRIO

Os autos do presente processo tratam de recurso voluntário contra acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Curitiba (PR) que rejeitou a preliminar de nulidade do auto de infração e julgou procedente a exigência das multas infligidas no auto de infração de folha 19, motivada por entrega de DCTF espontaneamente e a destempe, no valor mínimo de R\$ 500,00 por infração.

Segundo a denúncia fiscal, somente no dia 11 de fevereiro de 2003 foram entregues as declarações relativas aos três primeiros trimestres do ano 2000.

Com guarda do prazo fixado para o recolhimento da multa lançada, a interessada instaurou o contraditório. As razões da impugnação de folhas 1 a 10 estão assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

4. [a impugnante] Destaca que o procedimento fiscal se iniciou a partir da entrega voluntária das DCTF de 2000.

5. Alega que o lançamento fere diversos princípios constitucionais, citando aqueles relativos à vedação do confisco, da observância da capacidade contributiva, e da razoabilidade e proporcionalidade na aplicação das multas

6. No item “2 – Da Preliminar de Nulidade”, diz que o lançamento é insubsistente, posto que: (a) os dispositivos legais nele citados (que diz serem os arts. 113, § 3º e 160 do CTN, art. 11 do Decreto-Lei n.º 1.968, de 1982, art. 1º da IN SRF n.º 18, de 2000, art. 7º da Lei n.º 10.426, de 2002, e art. 5º da IN SRF n.º 255, de 2002) tratam somente da aplicação de penalidades, não identificando a infração que eventualmente tenha cometido; (b) aplica de forma incorreta o texto legal indicado, pois a cominação da multa fere o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade em matéria tributária, principalmente tendo em vista os valores dos tributos que pagou nos períodos autuados; (c) sem a perfeita identificação, o lançamento incorre em nulidade originária por erro de tipificação, já que a autuação não guarda correlação com a norma jurídica, sendo, assim, carecedor de legitimidade; e (d) o lançamento de ofício possui motivação infundada, visto a inexistência de omissão de sua parte.

7. Sustenta ser nulo o lançamento, por não descrever o dispositivo de lei infringido e adequado para tipificar a conduta supostamente indevida, nele constando apenas disposição genérica

de que a conduta da contribuinte não é permitida pela legislação, além do que a penalidade imposta afronta o princípio constitucional da legalidade (art. 150, I, da Constituição Federal de 1988), constituindo, em última análise, o cerceamento do direito de defesa.

8. Argumenta que a tipificação incorreta, ou a ausência de tipificação com base na lei, traduz erro formal de lançamento, resultando em nulidade plena de todo o procedimento; diz, ainda, que não se trata de erro material, que pode ser suprido pela própria descrição dos fatos, mas de erro formal que, inequivocamente, constitui nulidade insanável; acrescenta que a lei determina que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a disposição legal infringida, sendo que esta deverá estar corretamente aplicada. À falta de cumprimento daquela determinação legal formal, por princípio, pode o contribuinte invocar a preliminar de nulidade em caso de lançamento que deixou de mencionar o dispositivo legal pertinente, e autorizador da exigência tributária.

9. Afirma que, no caso, o fisco não demonstrou, efetivamente, de acordo com a lei, qual a conduta indevida, inexistindo, assim, o elemento essencial para convalidar o lançamento; diz, também, inexistir qualquer prejuízo à fiscalização e à fazenda uma vez que não foi identificada e provada qualquer omissão sua, sendo que entregou as DCTF espontaneamente, sem qualquer ato de ofício por parte da autoridade fiscal.

10. Conclui esse item dizendo que “ *por todo o exposto, e considerando o erro formal do lançamento tendo em vista inexistir a tipicidade para a aplicação da penalidade, deve-se declarar que o auto de infração é nulo, não produzindo qualquer efeito muito menos de ordem patrimonial para o contribuinte*”.

11. A seguir no subitem “3.1.1 – Erro de tipificação da penalidade – inexistente infração”, alega que no *caput* do art. 7º da Lei n.º 10.426, de 2002, está expresso que as penalidades nesse dispositivo reguladas se referem aos casos em que os contribuintes não entregaram as DCTF, e por tal motivo sofreram notificação para efetuar tal entrega, sendo que “*as multas decorrem logicamente da conduta omissiva do contribuinte, seguida da intimação pelo sujeito ativo com posterior notificação pela da não apresentação descaracterizando-se a chamada denúncia espontânea que evita a aplicação da penalidade*”; reafirma que no caso em exame não ocorreu intimação, tendo agido voluntariamente na entrega das DCTF, sendo descabida a autuação, por tratar-se de atuação espontânea.

12. Já, no subitem “3.1.2 – Do Instituto da Denúncia Espontânea”, assevera que o instituto da denúncia espontânea é previsto no art. 138 do CTN, pelo qual se o contribuinte tomar a

iniciativa de denunciar a infração (no caso concreto, entregar as DCTF), antes de qualquer iniciativa do fisco, estará totalmente livre da condição de infrator, deixando de submeter-se à sanção consistente no pagamento de multa (seja moratória ou punitiva); cita, sob o tema, jurisprudência administrativa e judicial.

13. Ao tratar do item “4.1 – Princípio da vedação do confisco”, diz que a multa cobrada é de caráter confiscatório (art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988), pois representa valor expressivo em comparação com os tributos pagos pela empresa nos períodos atuados e declarados nas respectivas DCTF.

14. Na seqüência faz considerações sobre os termos tributos e sanção, a partir do disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, alegando que, no caso em análise, inexistiu ilicitude, posto que houve a entrega espontânea das DCTF, não havendo, pois, razão para a aplicação da sanção punitiva.

15. Alega que além de não respeitar o pressuposto constitucional quanto à capacidade contributiva, pela acumulação de penalidades, pois em relação ao Estado a multa incorpora-se na receita sob o prisma da administração financeira, foi vulnerada também a limitação prevista na constituição federal da utilização de tributo com efeito de confisco, transcrevendo jurisprudência do TRF da 1ª Região e do STF que tratam sobre o tema.

16. Finaliza esse item afirmando que “ *a penalidade pressupõe a existência da infração, prevista em lei, e deve respeitar a capacidade contributiva do sujeito passivo, sempre se tendo em mente a impossibilidade de enriquecimento sem causa do ente público. Sem estas condições, deve a penalidade ser afastada, pois fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o que é vedado pela Constituição*”.

17. Na seqüência, tece comentários sobre os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade, que diz terem sido vulnerados no caso em análise.

18. Por fim, em face de suas alegações, pede o acolhimento da preliminar de nulidade do auto de infração, por não preencher os requisitos de constituição válida e regular, determinando seu imediato arquivamento, ou, no caso de entendimento diverso, no mérito, requer que se reconheça a improcedência do lançamento em função da inexistência de embasamento legal para a aplicação de penalidade, ferindo-se, assim, os princípios constitucionais da tipicidade, proporcionalidade e razoabilidade, e que não há

Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

fundamento na autuação tendo em vista a entrega voluntária das DCTF, sem qualquer manifestação de ofício do fisco, caracterizando-se a denúncia espontânea; pede, também, a descaracterização da multa em razão de ter natureza confiscatória; protesta, ainda, se necessário, pela juntada de documentos, e que a intimação dos atos processuais seja encaminhada ao endereço de seu procurador.

Transcrevo, igualmente, o inteiro teor do voto condutor do acórdão de primeira instância administrativa:

20. Inicialmente, destaque-se que a interessada não contesta ter entregue fora dos prazos legalmente previstos as DCTF dos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2000, alegando, contudo, haver nulidade na autuação por erro de tipificação; afirma, ainda, que a multa cobrada é confiscatória, que fere os princípios constitucionais da tipicidade, proporcionalidade e razoabilidade, e que não há fundamento na autuação, posto que entregou as DCTF voluntariamente, independentemente de intimação do fisco, o que caracterizaria a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

**Nulidade - erro de tipificação - cerceamento do direito de defesa**

21. Como preliminar, a interessada alega que o embasamento legal da autuação é equivocado, não havendo dispositivo que identifique a infração que eventualmente tenha cometido, o que ocasionaria cerceamento de seu direito de defesa.

22. A alegação da contribuinte carece de fundamento.

23. No caso, a previsão legal da exigência da multa pela entrega em atraso da DCTF deriva do que dispõe o art. 7º da Medida Provisória n.º 16, de 2001, convertida na Lei n.º 10.426, de 2002, que tem a seguinte redação, *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 e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), 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, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

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 § 3;

III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10(dez) informações incorretas ou omitidas.

*§ 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.*

§ 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, contado da ciência da intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.”

24. Da simples leitura desse dispositivo, verifica-se que a situação em análise encontra-se claramente nele disciplinada, sendo completamente infundadas as alegações da contribuinte de inexistência de base legal para a cobrança da multa.

25. Assim, por ter a contribuinte deixado de apresentar no prazo fixado as DCTF relativas aos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2000 (conduta típica), conforme prevê o dispositivo transcrito, sujeitou-se à multa nele descrita; convém ressaltar que o cálculo da multa, para cada trimestre autuado, foi feito conforme se encontra resumido no quadro 5 do auto de infração de fl. 19 (descrição dos fatos/fundamentação), por ser forma mais benéfica à contribuinte.

*“5 - DESCRIÇÃO DOS FATOS/FUNDAMENTAÇÃO*

A entrega da declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF) fora do prazo fixado na legislação enseja a aplicação da multa correspondente a R\$ 57,34 (cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos) por mês-calendário, ou fração. Se mais benéfica, enseja a aplicação da multa de 2% (dois por cento) sobre o montante dos tributos e contribuições informados na declaração, ainda que integralmente pago, por mês-calendário ou fração, respeitado o percentual máximo de 20%, e o valor mínimo de R\$ 500,00. Em caso de inatividade no trimestre aplica-se a multa mínima de R\$ 200,00. A multa cabível foi reduzida em vinte e cinco por cento em virtude da entrega dentro do prazo fixado em intimação, exceto no caso da multa aplicada ter sido a multa mínima.”.

26. Veja-se que a matriz legal para a fixação dessa forma de cálculo da multa, além do art. 7º da MP n.º 16, de 2001, convertida

na Lei n.º 10.426, de 2002, está contida no art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984, além do art. 4º c/c art. 2º da IN SRF n.º 73, de 1996, art. 2º c/c art. 6º da IN SRF n.º 126, de 1998, e item I da Portaria MF n.º 118, de 1984, todos mencionados no enquadramento legal do lançamento.

27. Portanto, descabe, aqui, falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, posto que bem fundamentado o auto de infração.

28. Ademais, no contexto das preliminares de mérito, há que se esclarecer que, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

*“Art. 59. São nulos:*

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

29. Pelo transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração – que pertence à categoria dos atos ou termos –, só há nulidade se esse for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que por preterição de direito de defesa apenas despachos e decisões a ensejariam.

30. Por outro lado, caso houvesse irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não importariam em nulidade e poderiam ser sanadas, se tivessem dado causa a prejuízo para o sujeito passivo, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

*“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

31. Por tudo que foi exposto, sendo improcedentes os argumentos da impugnante, não se encontrando presente pressuposto algum de nulidade, não havendo, da mesma forma,

Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

irregularidade alguma a ser sanada, não deve ser acolhida a preliminar com esse fundamento argüida.

32. De qualquer forma, existindo dispositivos que estabelecem uma obrigação acessória por parte do sujeito passivo, e que impõem uma multa pelo seu descumprimento, sendo tais dispositivos integrantes da legislação tributária, conforme estabelecido nos arts. 96 e 100, I, do CTN, a sua observância é obrigatória por parte das autoridades administrativas; assim, em relação à legislação que fundamenta a autuação, arrolada no auto de infração de fl. 19, os agentes do fisco estão plenamente vinculados, e sua desobediência pode causar a responsabilização funcional, conforme previsão do parágrafo único do art. 142 do CTN, que tem a seguinte redação: "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

### Espontaneidade

33. A respeito da entrega espontânea, o entendimento da interessada sobre a matéria não pode ser levado em consideração. Ocorre, que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, hipótese que encontra previsão no art. 138 do CTN, não se aplica ao presente caso, pois a multa em discussão é decorrente da satisfação extemporânea de uma obrigação acessória(entrega de declaração) à qual, frise-se, estão sujeitos todos os contribuintes, e obrigações dessa espécie, pelo simples fato de sua inobservância, convertem-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN).

34. Os esclarecimentos a seguir transcritos, formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, por Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstram a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

*"Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL - tributo, MULTA - penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL - tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.*

*O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art.*

Processo n° : 10980.008294/2004-17  
Acórdão n° : 303-32.932

*138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL - multa (penalidade pecuniária) e MULTA - inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.*

*Uma única ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.*

*De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem, denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartada das penalidades pecuniárias.”.*

35. No que se refere à jurisprudência dos tribunais mencionada pela contribuinte em sua impugnação, aproveita apenas às partes integrantes das ações judiciais respectivas, não sendo possível sua extensão administrativa, porquanto essa se restrinja, no âmbito da Administração Pública Federal, às hipóteses previstas no Decreto n° 2.346, de 10 de outubro de 1997, não sendo esse o caso no presente julgado.

36. Ademais, na linha do presente voto, há julgados com entendimento de que tais penalidades não são incompatíveis com o preceituado no art. 138 do CTN. Veja-se o que decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 195161/GO (98/0084905-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26 de abril de 2000), por unanimidade de votos, que

Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

embora tenha tratado de declaração do Imposto de renda é, também, aplicável à entrega de DCTF:

**"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.**

1 - A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

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

3 - Há de se acolher a incidência do art. 88 da Lei n.º 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4 - Recurso provido."

37. No que se refere aos acórdãos administrativos, citados pela interessada em sua impugnação, cabe destacar que não se aplicam ao presente processo, a teor do art. 100, II, do Código Tributário Nacional, por inexistir lei que lhes atribua eficácia normativa; de qualquer forma veja-se, no mesmo sentido do entendimento esposado no presente voto, a jurisprudência administrativa do Segundo Conselho de Contribuintes, acórdão n.º 203-07955, de 19/02/2002:

*"DCTF. MULTA PELA ENTREGA A DESTEMPO DA DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A entrega de DCTF é obrigação acessória autônoma, puramente formal, e as responsabilidades acessórias autônomas, que não possuem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN. Precedentes do STJ. Recurso negado."*

38. Portanto, a multa legalmente prevista para a entrega a destempo das DCTF é plenamente exigível, pois se trata de responsabilidade

acessória autônoma não alcançada pelo instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

#### **Inconstitucionalidade da multa aplicada – confisco**

39. Com respeito à alegação de ser confiscatória a multa aplicada, com suposta violação do que dispõe o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, além das demais teses contrárias à validade, constitucionalidade e/ou legalidade da exigência da multa por atraso na entrega das DCTF deve-se afirmar que, em âmbito administrativo, incabível o reconhecimento de invalidade, por argumento de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, da cobrança dessa multa, à qual, pelo contrário, se deve observância.

40. Como anteriormente explanado, em relação à multa por atraso na entrega das DCTF do ano-calendário de 2000, verifica-se que a cobrança está em consonância com a legislação de regência, sendo a forma de cálculo aquela legalmente prevista, não se podendo reduzi-la ou alterá-la por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

41. Considerações sobre a graduação ou adequabilidade da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei. Qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, como a contraposição a princípios constitucionais (não-confisco, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade), somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

42. Desse modo e não cabendo à autoridade administrativa de julgamento acatar a alegação de que o valor da multa é confiscatório, não podendo reduzi-lo e nem alterá-lo sem que haja expressa previsão legal, está correto o lançamento da multa por atraso na entrega das DCTF dos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2000, no caso em análise.

#### **Juntada posterior de documentos**

43. Quanto à produção de provas, no que tange ao pedido para a juntada posterior de documentos, esclareça-se que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece que o momento oportuno para a apresentação de documentos é o da impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se

Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

#### Conclusão do Voto

44. Posto isso, voto por rejeitar a preliminar argüida e considerar procedente o lançamento, mantendo a exigência de R\$ 1.500,00, relativa à multa por atraso na entrega das DCTF dos 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2000.

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Curitiba (PR), a empresa interpôs o recurso voluntário de folhas 65 a 80, no qual reitera suas razões iniciais.

Porque cuida de exigência fiscal de valor inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), o recurso voluntário foi encaminhado a este Conselho de Contribuintes desacompanhado do arrolamento de bens regulamentado pela IN SRF 264, de 20 de dezembro de 2002, editada por força do disposto no artigo 33, § 4º, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Os autos foram distribuídos a este conselheiro em único volume, processado com 99 folhas.

É o relatório.



Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

## VOTO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço do recurso voluntário, porque tempestivo e desnecessária a garantia de instância: cuida de exigência fiscal de valor inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Preliminarmente, considero inoportuna a alegada nulidade do auto de infração porque nele está identificado o motivo da exação, fundado no ordenamento jurídico então vigente: entrega a destempo das DCTF dos três primeiros trimestres do ano 2000.

Igualmente improcedente é a tentativa de afastar do tipo infracional a entrega de DCTF em atraso quando espontânea. Ao revés do pretendido, a mesma norma que fixa o valor da multa, prevê redução de 50% para os casos de cumprimento da obrigação acessória fora do prazo mas antes de qualquer procedimento de ofício.

No mérito, versa a lide, conforme relatado, acerca da exigência de multas, no valor mínimo de R\$ 500,00 por infração, decorrentes da entrega de DCTF dos três primeiros trimestres do ano 2000 espontaneamente e a destempo.

A despeito da espontaneidade, entendo incabível, no caso ora examinado, a exclusão da responsabilidade com fundamento no artigo 138 do CTN, porquanto a responsabilidade tributária ali albergada não alcança as obrigações acessórias autônomas.

Neste particular, há, inclusive, jurisprudência mansa e pacífica das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, conforme nos dá conta a ementa do acórdão referente ao Recurso Especial 208.097 – PR, a saber:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.**

O voto condutor do acórdão acima referido, da lavra do Ministro Hélio Mosimann, cita precedente da Primeira Turma daquele Tribunal (REsp. 190.388 – GO, acórdão da lavra do Ministro José Delgado, DJ de 22 de março de 1999), cuja ementa tem o seguinte teor:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.**

Processo nº : 10980.008294/2004-17  
Acórdão nº : 303-32.932

1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.
2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.
3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.
4. Recurso provido.

Deixo aqui consignado que já adotei, quando membro do Segundo Conselho de Contribuintes, em situações semelhantes, a exclusão da responsabilidade com base no artigo 138 do CTN, seguindo antiga jurisprudência daquele colegiado. Contudo, ainda naquela casa, modifiquei meu entendimento após a manifestação do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Por outro lado, nada obstante os julgados paradigmáticos do Superior Tribunal de Justiça tratem de Declaração do Imposto de Renda, os fundamentos de tais decisões têm perfeita aplicação, também, para o caso de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), uma vez que esta é uma obrigação tributária de igual natureza daquela.

Outrossim, o estudo da incidência ou não da penalidade moratória nos adimplementos espontâneos e a destempe das obrigações tributárias acessórias poderia até revelar uma antinomia aparente entre a inteligência do § 3º do artigo 113 e a dicção do artigo 138, ambos do Código Tributário Nacional, *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 a penalidade pecuniária.

.....

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.

.....

Ambos pertencem ao Livro Segundo do CTN, que traça normas gerais de direito tributário, e ao Título II, que cuida das obrigações tributárias. Dito isso, recorro ao critério da especialização para solucionar antinomias aparentes no ordenamento jurídico: a norma específica prevalece sobre a norma geral.

*In casu*, entendo preponderante a inteligência do § 3º do artigo 113, que prevê a penalidade pecuniária pelo simples fato da inobservância da obrigação tributária acessória, quando confrontada com a dicção do artigo 138, vinculado à responsabilidade tributária por infrações. Consoante essa exegese, os dispositivos tratam de assuntos distintos: este exclui a multa de natureza penal (multa de ofício) na denúncia espontânea da infração; aquele prevê a penalidade de caráter moratório (multa de mora) pelo inadimplemento de obrigação acessória, independentemente da atuação da Fazenda Nacional.

Da mesma forma impertinente, ao meu juízo, a alegada inconstitucionalidade do lançamento *ex officio* fundada na extrapolação dos limites preconizados pelos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva pela inobservância do princípio da vedação do confisco, preceito insculpido no artigo 150, alínea “b”, inciso IV, da Constituição Federal.

Malgrado a citação jurisprudencial em sentido contrário, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com efeito de confisco. O tributo é uma “prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito”<sup>1</sup> e a penalidade é a sanção de ato ilícito.

A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. *Mutatis mutandis*, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo<sup>2</sup>, da mercadoria<sup>3</sup> e de moeda<sup>4</sup> são exemplos desse confisco.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2006.



TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator

<sup>1</sup> Código Tributário Nacional, artigo 3º.

<sup>2</sup> Decreto-lei 37, de 1966, artigo 104.

<sup>3</sup> Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105, com um dos incisos alterado pelo Decreto-lei 1.804, de 1980.

<sup>4</sup> Lei 9.069, de 1995, artigo 65, *caput* e § 1º, incisos I e II.