



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

---

<b>Processo n°</b>	12155.000178/2005-99
<b>Recurso n°</b>	137.164 Voluntário
<b>Matéria</b>	DCTF
<b>Acórdão n°</b>	302-38.722
<b>Sessão de</b>	24 de maio de 2007
<b>Recorrente</b>	VIAÇÃO FORTE LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ-BELÉM/PA

---

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2003

Ementa: DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

A apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF pelas pessoas jurídicas obrigadas, quando intempestiva, enseja a aplicação da multa por atraso na entrega.

DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

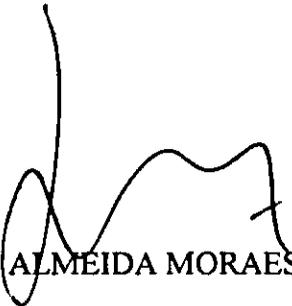
A responsabilidade acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator designado. Vencido o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente



LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corinθο Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## **Relatório**

Adoto o relatório de primeira instância por traduzir de forma adequada a lide até aquele ponto.

A decisão de primeira instância manteve a exigência da penalidade imposta ao contribuinte, entendendo que não é aplicável a denúncia espontânea para afastar multa aplicada por atraso no adimplemento de obrigação acessória.

Em recurso voluntário, o contribuinte retoma o argumento da denúncia espontânea e requer o afastamento da multa aplicada.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e atender aos requisitos de admissibilidade.

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

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

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

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

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

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

*Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

*II - de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na*

*Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3º;*

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

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

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

~~§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I e II do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.~~

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Há outros argumentos legais que levam a esta mesma conclusão:

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

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

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

---

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

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

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

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

Outro argumento que merece análise para afastar a incidência da multa é o comando legal do parágrafo terceiro do artigo 113, *verbis*:

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

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Como o termo final para o cálculo da multa proporcional é o inadimplemento da obrigação acessória pelo contribuinte (com atraso), logo a aplicação da multa de mora fica afastada, pois, neste caso, não existe mais a pretensa inobservância da obrigação, contudo, no caso em análise, o contribuinte deixou de argumentar esta matéria, o que impede que o afastamento total da penalidade.

Os demais argumentos incluídos na competência deste conselho e argüidos pelo contribuinte não servem para afastar, no meu entender, a incidência da multa mínima (afastando somente a multa proporcional), prevista no parágrafo terceiro do mesmo artigo 7º da Lei n.º 10.426/02, pois esta multa tem seu valor definido de forma fixa, respeitando os ditames legais, não sofrendo dos vícios acima elencados.

Por todo o exposto acima, conheço do recurso e dou-lhe provimento parcial para afastar a aplicação da multa por atraso na entrega das DCTFs pelo contribuinte, calculadas sobre o crédito o montante dos tributos e contribuições informados nas mesmas e determinar que a referida multa seja aplicada pelo seu valor mínimo, na forma do disposto no parágrafo terceiro do mesmo artigo 7º da Lei n.º 10.426/02.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007

  
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator Designado

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

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

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

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

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

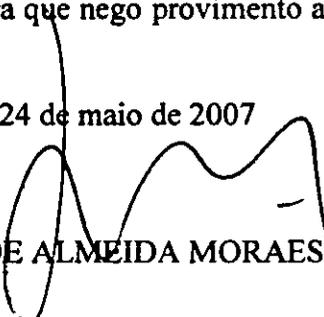
*DCTF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – ESPONTANEIDADE – INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL. O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional. Recurso Negado.*

Por fim, ressalto apenas o meu entendimento pessoal de que, apesar do Regimento Interno deste Conselho vedar a análise de questões constitucionais, entendo que a multa por atraso na entrega da DCTF calculada com base nos tributos informados fere não só o princípio da capacidade contributiva, como o da igualdade, já que trata de forma diferente contribuintes na mesma situação.

Enfim, na medida em que a legislação infraconstitucional sobre o tema ainda não foi declarada inconstitucional, e não se pode aqui debater a matéria sobre a égide da Carta Maior, devem aquelas normas ser aplicadas ao caso em concreto.

São pelas razões supra que nego provimento ao recurso interposto, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Relator Designado