



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/06/2000
C	ST Rubrica

344

Processo : 13805.006312/97-64

Acórdão : 202-11.650

Sessão : 10 de novembro de 1999

Recurso : 107.934

Recorrente : S.H. CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

DCTF - MULTA POR ENTREGA A DESTEMPO - Demonstrado nos autos que a DCTF fora entregue em atendimento à intimação da repartição fiscal, é de ser mantida a penalidade prevista no art. 11, §§ 2º, 3º e 4º do Decreto-Lei nº 1.968/82, e alterações posteriores, por força do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: S.H. CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, José de Almeida coelho (Suplente) e Luiz Roberto Domingo que apresentou Declaração de Voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.

Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13805.006312/97-64**Acórdão :** 202-11.650**Recurso :** 107.934

Recorrente : S.H. CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 54/59:

“A interessada, mercê da petição de fls.1/4, impugnou a cobrança da multa por atraso na entrega das Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) referentes aos meses de 01/95 a 12/95, requerendo a extinção total do crédito tributário ainda não lançado, nos termos do art. 156, inciso IX da Lei nº 5.172/77 (CTN).

Às fls. 24/35, anexou cópias dos recibos de entrega das referidas declarações, cuja data de recepção é a mesma da petição.

A Divisão de Tributação da DRF/SP/SUL, em despacho decisório exarado a fls. 36/38, indeferiu a solicitação em tela, determinando a emissão de notificação de lançamento para cobrança da multa por atraso na apresentação das DCTF, bem como a intimação da interessada.

Em consequência, emitiu-se a notificação de lançamento de fls. 39/40, dando-se ciência dela à contribuinte em 06/10/97, conforme AR (aviso de recebimento) de fls. 39-verso.

A recorrente, regularmente intimada, apresentou tempestivamente, por meio de seu representante legal, conforme procuração de fl. 48, a impugnação de fls. 42/47, acompanhada dos documentos de fls. 48/52, na qual expende os seguintes argumentos:

- 1) Destaca o caráter essencialmente punitivo da multa referente ao atraso na entrega das DCTF, que a seu ver não tem cunho indenizatório;
- 2) Invoca o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 da Lei nº 5.172/66 (CTN), alegando que a entrega das DCTF se deu espontaneamente;



Processo : 13805.006312/97-64
Acórdão : 202-11.650

- 3) Afirma que o dispositivo mencionado abrange tanto as obrigações principais como as acessórias, mas somente no caso de obrigação principal prevê punição à mora, visto que a “obrigação acessória não é líquida” e “o resultado de seu inadimplemento é que vai gerar a constituição de uma obrigação tributária principal, nos termos do § 3º do art. 113 do CTN, mas apenas quando a autoridade tributária a constatar”;
- 4) Com base nesse raciocínio, nega a validade de “dispositivo legal que estabeleça punição para a mora pura e simples de uma obrigação acessória, pois neste caso afrontaria o Código Tributário Nacional, diploma legal com status de Lei Complementar, portanto, superior hierarquicamente à lei ordinária que estabeleceu tal obrigação acessória e sua sanção”;
- 5) A fim de reforçar sua tese, cita alguns acórdãos da segunda instância administrativa, inclusive transcrevendo um deles, e reproduz um trecho de doutrina pertinente à matéria;
- 6) Encerrando seu arrazoado, considera o lançamento eivado do vício de ter sido efetuado após o cumprimento espontâneo da obrigação acessória.”

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

“EMENTA: ENTREGA DE DCTF FORA DE PRAZO – A apresentação de DCTF fora do prazo estabelecido pela legislação em vigor sujeita a contribuinte ao recolhimento da multa prevista no art. 11, § 3º do Dec. Lei nº 1968/82, não se aplicando ao caso o instituto da denúncia espontânea.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 63/70, onde, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- não há que se falar também em caráter indenizatório da penalidade pela não entrega da DCTF em função do agravamento da penalidade com o decurso do tempo transcorrido para o seu cumprimento, como alega a autoridade singular. A multa continua sendo punitiva,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.006312/97-64
Acórdão : 202-11.650

sendo justo que se puna com mais rigor aquele que demorou mais tempo para cumprir a obrigação;

- trata-se de uma penalidade que não guarda absolutamente nenhuma proporção entre a penalidade imposta e a gravidade da infração cometida;

- o total dos tributos declarados e pontualmente pagos em todas as DCTFs apresentadas em atraso alcança o montante de R\$ 30.410,37 e a exação é de R\$ 8.084,93, ou seja, 27% do total da obrigação principal. Nem o atraso no pagamento destes tributos geraria acréscimos legais tão altos;

- a consequência de se ter tomado subsidiariamente as penalidades estabelecidas para o atraso na entrega da DIRF (periodicidade anual) é que as multas no caso da DCTF (periodicidade mensal) acabam sendo imputadas em progressão aritmética, perfazendo um total que não encontra nenhuma justificativa no bom senso ou na justiça, sendo, portanto, ilegal e imoral; e

- nesse sentido que a Recorrente, legítima cumpridora de suas obrigações, pede que este Conselho, proponha, com fulcro no art. 40 do Decreto nº 70.235/72, junto ao Ministro da Fazenda, a aplicação da equidade para a dispensa total da penalidade imposta.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13805.006312/97-64

Acórdão : 202-11.650

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

A legalidade da obrigação acessória em comento - Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - deflui da competência conferida ao Ministro da Fazenda pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84 para "*eliminar ou instituir obrigações acessórias relativos a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal*", a qual, através da Portaria MF nº 118, de 28.06.84, foi delegada ao Secretário da Receita Federal.

Assim foi que, no exercício dessa competência, esta última autoridade, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 129, de 19.11.86, instituiu a obrigação acessória da entrega de DCTF, o que aliás está conforme com a finalidade institucional da Secretaria da Receita Federal, na qualidade de órgão gestor das atividades da administração tributária federal.

Além do mais, a rigor, a reserva legal estabelecida no art. 97 do CTN, no que pertine às obrigações acessórias tributárias, se refere exclusivamente à cominação de penalidades pelo seu não cumprimento, o que, na hipótese, foi observado, pois o acima mencionado ato administrativo e suas alterações posteriores apenas se reportam ao dispositivo legal que cumpriu essa função, qual seja o § 3º do art. 5º do já referido Decreto-Lei nº 2.214/84, *verbis*:

"ART.5 - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

.....
§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os parágrafos 2º, 3º e 4º, do art.11, do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983."

Daí fica ressaltado, também, que o vínculo da obrigação acessória de apresentar DCTF com o Decreto-Lei nº 1.968/82 é indireto, uma vez que o ato legal que deu origem a essa obrigação determinou que se aplicasse as penalidades naquele previstas (§§ 3º e 4º do art. 11 Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83) para uma outra hipótese, na falta ou entrega fora de prazo da DCTF, a saber:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13805.006312/97-64
Acórdão : 202-11.650

terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o Imposto sobre a Renda que tenha retido.

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

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 5 (cinco) informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 (dez) ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

§ 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."

Assim, uma vez assente a legalidade da obrigação acessória de apresentar DCTF no prazo determinado pela administração tributária, de nada adianta à Recorrente, na esfera administrativa, esgrimir argumentos relacionados com a natureza, dosagem e gravosidade da penalidade cominada em lei pela entrega a destempo da DCTF, com vistas a dela se livrar.

Finalmente, considerando que as obrigações acessórias autônomas se impõem no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, sem vínculo com qualquer fato gerador de tributo, não permite que o alegado pagamento pontual dos tributos, declarados nas DCTFs em questão, constitua motivo suficiente para que este Colegiado proponha ao Sr. Ministro da Fazenda a dispensa da penalidade por equidade.

Isto posto e demonstrado nos autos que a DCTF fora entregue em atendimento a intimação da repartição fiscal, não cabendo, portanto, nem mesmo aventar o instituto da "denúncia espontânea" (CTN, art. 138), é de ser mantida a penalidade prevista no art. 11, §§ 2º, 3º e 4º do Decreto-Lei nº 1.968/82, e alterações posteriores, por força do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84, razão pela qual nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.006312/97-64
Acórdão : 202-11.650

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO

Trata-se investigar, nesta demanda, qual o conteúdo e alcance da norma veiculada pelo enunciado do art. 138 do Código Tributário Nacional, e se é aplicável tão somente à responsabilidade tributária principal ou também à responsabilidade pelo cumprimento dos deveres instrumentais, ou obrigações acessórias.

Para tanto reputo necessária a análise do referido enunciado, bem como localizá-lo no sistema normativo.

Com efeito o Código Tributário Nacional está organizado de forma que os assuntos estão divididos e subdivididos em Livro, título, capítulo e seções, as quais contém os dispositivos normativos alocados em artigos. É evidente que a distribuição dos enunciados normativos de forma a estruturar o texto legislativo, pouco pode colaborar para a hermenêutica. Contudo podem demonstrar indicativamente quais as disposições inaplicáveis ao caso, seja por sua especificidade seja por sua referência.

O instituto da denúncia espontânea, está inserida no “TÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA”, “CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária”, “Seção IV - Responsabilidade por Infrações”, art. 138, que dispõe:

“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.”

Com efeito o Título II, trata da Obrigação Tributária, e o art. 113, artigo que inaugura o Título estabelece que:

“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.”



Processo : 13805.006312/97-64
Acórdão : 202-11.650

Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, uma obrigação de dar e outra obrigação de fazer, é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.

Para evitar descompassos na aplicação das normas jurídicas, a doutrina empreende boa parte de seu trabalho para definir e distinguir as relações jurídicas possíveis no âmbito do Direito Tributário. Todavia, para o caso em prática, não será necessário embrenhar no campo da ciência a fim de dirimi-lo.

Ao equiparar o tratamento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional, equipara, consequentemente as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as equânimis. Se equânimis as responsabilidades, não se poderia classificar de forma diversa as infrações, restando à norma estabelecer a dosimetria da penalidade atinente à teoria das penas.

Há uma íntima relação entre os elementos: obrigação, responsabilidade e infração, pois uma decorre da outra, e se considerada a obrigação tributária como principal e acessória, ambas estarão sujeitas ao mesmo regramento se o comando normativo for genérico.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação que a exclusão da responsabilidade tributária tem como destinatárias as obrigações tributárias oriundas de relação jurídica tributária de dar e de relação jurídica tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.

Quanto à qualidade intrínseca da penalidade, cuja uma possível diferenciação entre a multa de mora, resultante do atraso do cumprimento da obrigação, e a multa punitiva, sanção proveniente do cometimento de uma infração, poderia ensejar a aplicação da primeira em virtude de a segunda ser tecnicamente caracterizada na exclusão da responsabilidade do art. 138 do Código Tributário Nacional, entendo que no caso em tela não como imprimir tal diferença.

A sanção tributária decorre da constatação da prática de um ilícito tributário, ou seja, é a prática de conduta diversa da deonticamente modalizada na hipótese de incidência normativa. É o descumprimento de uma ordem de conduta imposta pela norma tributária.



Processo : 13805.006312/97-64

Acórdão : 202-11.650

Se assim, tendo o modal deôntico obrigatório determinado a entrega de coisa certa ou a realização de uma tarefa (obrigação de dar ou obrigação de fazer), o fato do descumprimento, de pronto, permite a aplicação da norma sancionatória.

Tratando-se de norma jurídica validamente integrada ao sistema de direito positivo (requisito formal), e tendo ela perfeita definição prévia em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumpriida uma norma do sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por descumprimento temporal de simples dever formal/instrumental.

A multa de mora aplica-se em virtude da demora no pagamento do tributo, acréscimo previsto atualmente pelo art. 84 da Lei nº 8.981/95. Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo, ou como dizem alguns, visa estimular a conduta prevista na norma dentro dos limites temporais previstos.

Uma das circunstâncias que imprime à multa moratória a natureza punitiva, é o fato de que a fixação quantitativa da pena independe do tempo pelo qual se prolongue o inadimplemento. A expressão do enunciado normativo guarda correlação com o valor da obrigação tributária inadimplida a tempo ou fixada ao arbítrio do legislador, no caso de cumprimento a destempo de dever instrumental.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo. E no caso, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13805.006312/97-64**Acórdão :** 202-11.650

descumprimento de dever instrumental (obrigação acessória) não há que se falar em prejuízo advindo de indisponibilidade de valores monetários, uma vez que tem função administrativa e não financeira.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por caráter penal, punitivo do contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou pela prática de conduta contrária à deonticamente modalizada na norma.

Daí, por que, entendo que não havendo diferença jurídica entre as obrigações tributárias (art. 113 do CTN) e não havendo diferença técnica entre multa punitiva e multa de mora, a interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional contempla tanto a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação pecuniária tributária, como a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação acessória tributária, obrigação de fazer.

Dante do exposto, sou pelo provimento do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

LUIZ ROBERTO DOMINGO