



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13819.001095/2005-29
Recurso nº 142.770 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.165 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2009
Matéria DCTF
Recorrente J. S. BECKER INFORMÁTICA S/C LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2002

DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

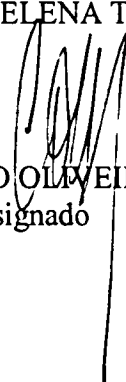
O instituto da denúncia espontânea não aproveita àquele que incide em mora com a obrigação acessória de entregar as suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, portanto é devida a multa. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira (Relator) e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corinto Oliveira Machado.


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM
Presidente


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO
Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando, Beatriz Veríssimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

Trata-se de exigência de multa por atraso na entrega de DCTF relativas aos 2º a 4º trimestres/2002.

Impugnando a exigência, alega o contribuinte, em síntese, o cumprimento a tempo da “OBRIGAÇÃO PRINCIPAL”, entendendo como esta a entrega da declaração de ajuste anual – DIPJ. Entende que “a entrega da DCTF, que nada mais é que a antecipação das informações de Ajuste Anual-PJ, ...”. Pondera que cumpriu “todas as obrigações tributárias, principais e Acessórias, nos devidos prazos”.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2002

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

O cumprimento da obrigação acessória fora dos prazos previstos na legislação tributária, sujeita o infrator à aplicação das penalidades legais.

Lançamento procedente.

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

Os autos foram enviados ao antigo Terceiro Conselho de Contribuintes e fui designado como relator do presente recurso voluntário, na forma regimental. Tendo sido criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, e mantida a competência deste Conselheiro para atuar como relator no julgamento deste processo, na forma da Portaria nº 41, de 15 de fevereiro de 2009, requisitei a inclusão em pauta para julgamento deste recurso. ✓

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA, Relator

Conheço do presente recurso por tempestivo e atender aos requisitos legais.

O presente recurso trata de aplicação de multa mínima por descumprimento de obrigação acessória (apresentação a destempo de DCTF), cujo valor total (apesar de parecer irrisório num primeiro exame e talvez apropriado na maioria dos casos) ultrapassa a receita total declarada pelo contribuinte para o mesmo período apontado para o lançamento efetuado.

Minha posição original em julgamentos anteriores neste colegiado foi de aceitar a legalidade da aplicação da multa mínima imposta ao contribuinte que deixa de cumprir sua obrigação acessória no prazo fixado pela lei, contudo com a análise fática deste caso - e faço a ressalva que somente neste tipo de caso entendo que os argumentos que produzo abaixo serão válidos -, isto não me parece ser legítimo ou mesmo legal, pelos motivos que passo a expor:

Os fundamentos do procedimento administrativo encontram-se normatizados através do artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, **finalidade**, motivação, **razoabilidade**, proporcionalidade, **moralidade**, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, **interesse público e eficiência**.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

- I - atuação conforme a lei e o Direito;
- II - **atendimento a fins de interesse geral**, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;
- III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
- IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
- V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
- VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
- VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (grifos acrescentados ao original).

Por mais que se possa discutir a aplicação de Princípios Jurídicos (Constitucionais ou Infraconstitucionais) na via estreita do procedimento administrativo fiscal, é inegável que a norma acima transcrita é regra de direito no sentido estrito, ou seja, lei – norma jurídica válida e escrita de aplicação geral e impositiva, com eficácia plena e vigência atual, que precisa ser considerada no julgamento de todos os feitos administrativos federais.

Logo, sua aplicação é obrigatória a toda a administração pública federal, na esfera do procedimento administrativo (gênero do qual o procedimento administrativo fiscal é espécie) e o eventual conflito desta com outra lei deverá ser resolvido pelas regras de interpretação jurídicas, o que passaremos a examinar.

Porém antes, outro ponto importante merece destaque, no presente caso, qual seja a possibilidade de discussão desta matéria sem sua arguição expressa pelo recorrente, ou seja, de ofício por este relator.

A obrigatoriedade da observância dos princípios inseridos no caput do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e dos critérios listados no parágrafo único daquele mesmo artigo leva à conclusão que a eventual violação ou conflito entre este comando legal e outra norma jurídica deverá ser conhecido de ofício pelo julgador, quando da apreciação de recurso administrativo por tratar-se de regra aplicável diretamente ao julgador e não somente às partes (ou ao interessado, conforme o caso). A regra é dirigida expressamente ao julgador que deverá observá-la e adotá-la como princípio que norteará sua formação de juízo e como critério objetivo para a composição do conflito, logo, dúvida não há que a matéria deve ser conhecida de ofício por este relator, que assim o faz.

Aponto ainda, antes de adentrar ao mérito da questão em análise, que a aplicabilidade da Lei nº 9.784/99 ao procedimento administrativo fiscal tem sido encarada como pacífica pela jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e que este Colegiado tem precedentes neste mesmo sentido.

Minha primeira impressão, quando do exame mais aprofundado desta matéria é que haveria uma clara violação da vedação constitucional do confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988), que entendo também se aplica às multas fiscais. Neste sentido é a lição do Professor José Souto Maior Borges:

5.1. Poder-se-á, numa análise superficial, pretender que a vedação do tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV) não se estenderia às multas fiscais porque o CTN, no seu art. 3º, exclui do âmbito conceitual da definição normativa do tributo a sanção do ato ilícito e pois a multa tributária. Assim, a multa, diversamente do tributo, poderia revestir efeito confiscatório.

5.2. **Nada mais desarrazoado porém.** O direito de propriedade está assegurado no art. 5º, XXII da CF e dele o proprietário somente pode regularmente ser despojado pelo procedimento expropriatório, na forma da lei e por necessidade ou utilidade pública ou interesse social (art. 5º, XXIV). Assim, sendo, está implícito - **mas claramente implícito** - que a propriedade individual somente pode ser supressa pela desapropriação na forma da lei." (in. Tributos e Direito Fundamentais - relações entre Tributos e Direitos Fundamentais – Ed. Dialética - p. 220)

Também o Supremo Tribunal Federal entendeu em diversas ocasiões e com diversas composições que a vedação ao confisco abrange o tributo e a multa fiscal. Como exemplo, cito algumas lições daquele tribunal:

Do Ministro Bilac Pinto: "... não apenas os tributos, mas também as penalidades fiscais, quando excessivas ou confiscatórias, estão sujeitas ao mesmo tipo de controle jurisdicional..." (STF, Tribunal Pleno. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 80.093, RTJSTF nº 82, p. 814);

Do Ministro Xavier de Albuquerque: "Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória." (STF, 2ª Turma. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 81.550, RTJSTF nº 74, p. 320);

Do Ministro Moreira Alves: "... Tem o S.T.F. admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcional, feição confiscatória." (STF, 2ª Turma. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 91.707, RTJSTF nº 96, p. 1354);

Do Ministro Ilmar Galvão: "O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo." (STF, Tribunal Pleno. Acórdão em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, RTJSTF nº 138, p. 55-56);

E, do Ministro Celso Mello: "É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo – e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias – poderá revestir-se de efeito confiscatório." (STF, Tribunal Pleno. Acórdão em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, RDDT nº 139, p. 209).

Contudo, a vedação ao confisco não é reproduzida na legislação infraconstitucional, o que poderia tornar duvidosa sua aplicação ao caso em tela, posto que não é dado ao Conselho de Contribuintes deixar de aplicar norma legal, por considerá-la inconstitucional.

Não me parece que seja este o caso, posto que o que deve ser feito, s.m.j., é a aplicação da lei que estipula a penalidade exigida pela autoridade fiscal em consonância com a Constituição Federal aos fatos relativos à presente lide.

Trata-se não de negativa de aplicação ou de se considerar inconstitucional a norma legal, mas de, aplicando os limites impostos pela Constituição Federal, afastar a incidência da norma jurídica sobre os fatos específicos da lide, ou seja, trata-se de caso de aplicação direta da norma constitucional, hierarquicamente superior, para afastar a multa no caso específico.

Observe-se que não se cuida aqui de afastar a aplicação da lei por inconstitucional, o que somente seria possível nos casos excepcionados pelo parágrafo único do artigo 49 do Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes. A hipótese é de interpretação conforme a Carta Magna, respeitando o seu teor, mas não adentrando na esfera de análise de constitucionalidade do diploma legal.

É possível tal aplicação direta e há precedentes neste Conselho de Contribuintes e mesmo nesta Câmara. A título meramente exemplificativo desta modalidade de entendimento e aplicação, posso citar os seguintes precedentes:

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – CSSL – ART. 72, III, DOS ADCT. LEI Nº 7.689/88. A máxima efetividade da norma constitucional em lume torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSSL nas entidades fechadas de previdência complementar, a não ser que se pretendesse esvaziar, por completo, o conteúdo da Carta Magna, recusando força normativa aos preceitos da Lei Maior. A linha de defesa que reclama a incidência sobre o lucro, sustentado a necessidade de adequar o texto constitucional à Lei nº 7.689/88, denota a inversão do princípio da interpretação conforme, postulando, ao contrário, a compreensão da Constituição em consonância com o sentido predefinido para a norma de escalão inferior. Ademais, a base de cálculo da CSSL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. (Recurso Voluntário nº 139.335, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe);

Neste caso, foi afastada a incidência da norma legal que restringia a incidência tributária à ocorrência de lucro para a cobrança do tributo para se dar interpretação conforme a Constituição Federal, ampliando a incidência do mesmo para alcançar as entidades fechadas de previdência complementar.

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL – SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO – AUTARQUIA MUNICIPAL – TAXA – APLICABILIDADE

– Uma vez comprovado que se trata de entidade autárquica municipal, que presta diretamente, em nome do Poder Público Municipal, com a finalidade essencial pública de tratamento de água e esgotos, enquadra-se na regra constitucional do art. 150, Parágrafo 2º da Constituição Federal, mediante a cobrança de taxa contraprestacional.

E, portanto não auferindo lucro, e não apurando faturamento, na acepção técnica de tal termo, não é passível de tributação reflexa da CSLL, PIS e COFINS. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário provido. (Recurso Voluntário nº 147.747, 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno);

A análise desta decisão revela que foi afastada a incidência tributária com base em princípio constitucional da imunidade recíproca, não tendo a decisão se imiscuído na análise da constitucionalidade das normas infraconstitucionais que regem a incidência daqueles tributos.

PAPEL DE IMPRENSA. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.

Material amparado em imunidade constitucional objetiva, na forma do art. 150, VI, letra "b" da Constituição Federal

Mercadoria fora do campo de incidência de tributos.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Recurso Voluntário nº 125.748, 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro João Holanda Costa);

IMUNIDADE.

Desde que satisfeitas as exigências estabelecidas no artigo 150 da Constituição Federal, as entidades fundacionais, instituídas e mantidas pelo Poder Público, estão imunes à incidência do Imposto de Importação e do IPI vinculado, nas importações que realizar. Recurso provido. (Recurso Voluntário nº 115.168, 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, rel. Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chierregatto);

Estes dois últimos exemplos me parecem ser os mais próximos do presente feito, possibilitando uma analogia direta, pois em ambos foi afastada a tributação por incidência direta da norma constitucional restritiva, isto é, houve a aplicação direta da Constituição Federal para afastar a incidência tributária (no caso dos julgados acima, por regras de imunidade, e no presente feito, por vedação ao confisco e proteção ao direito de propriedade).

Portanto, por todo o exposto, entendo que é possível afastar no presente caso a incidência da multa pelo atraso na apresentação da DCTF, tendo em vista que a receita auferida pelo contribuinte, no respectivo período de apuração, é menor que o valor total da multa aplicada e por entender que a norma constitucional limita o campo de incidência da multa para afastar sua aplicação aos fatos descritos nestes autos, o que não afeta a análise de constitucionalidade da referida norma.

Entretanto, meu convencimento e o fundamento para afastar a multa não estão limitados a esta verificação dos limites constitucionais. Em verdade, há argumentos de cunho infraconstitucional suficientes para afastar a mesma multa, isto com base no disposto no artigo 2º e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/99 acima transcrito.

O primeiro argumento é a violação do critério de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige”, previsto no inciso XIII do referido artigo 2º e que representa o Princípio do interesse público, apontado no *caput* do mesmo artigo.

O direito administrativo brasileiro reconhece a existência de dois tipos distintos de interesse público: o primário e o secundário. Na lição do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

"Interesse público, ou primário é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do Corpo Social. Interesse secundário é aquele que atina tão-só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa" (In Curso de Direito Administrativo. 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 46)

No presente caso, há um claro conflito entre dois interesses públicos, a saber: o interesse público de garantia do valor social do trabalho e da livre iniciativa, assim como do desenvolvimento nacional e da garantia ao direito de propriedade que estão em conflito com o interesse público de controle fiscal e arrecadação tributária.

Ao penalizar o recorrente em valor superior ao da totalidade de suas receitas no período pelo descumprimento de uma obrigação acessória, a administração pública (em razão de ser sua atividade vinculada) está aplicando a lei de forma literal e sem qualquer modulação, o que inviabilizará (ou, ao menos, dificultará consideravelmente) a atividade econômica desenvolvida pelo recorrente, o que, por consequência, afetará o interesse público do valor social do trabalho (de fato, para aquele período, o contribuinte terá sido "obrigado a pagar para trabalhar").

Além disso, o interesse público de garantia da propriedade privada está diretamente ligado ao interesse público de manutenção da paz social e da livre iniciativa.

Assim a manutenção da exigência da multa, como feita nestes autos, levaria a uma inversão dos valores relativos aos interesses públicos envolvidos, isto porque o interesse público primário (valor social do trabalho, livre iniciativa, direito de propriedade) teria um valor menor que o interesse público secundário (controle fiscal arrecadatório), o que numa sociedade democrática de direito é inadmissível. Observe-se que estamos comparando os fundamentos do estado democrático e as garantias pétreas constitucionais com mero interesse arrecadatório.

Muito próximo a este conceito, está o do princípio da finalidade, listado como obrigatório pelo caput do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e como critério direcional da atuação administrativa no inciso II do parágrafo único daquele comando legal.

O critério de atenção aos fins de interesse geral visa estabelecer que o agente público deva primeiro, e principalmente, considerar, no momento de sua atuação, o bem geral da sociedade a qual serve.

Neste sentido, o fiscal autuante agiu certo no meu entender, já que na sua atividade estritamente vinculada à literalidade da lei, não poderia ter deixado de autuar, já que inexistente norma cuja interpretação literal afaste esta exigência (observe que o fiscal até pode aplicar uma interpretação distinta da meramente literal, mas, em regra, como ocorre no presente caso, não está obrigado a tal sofisticação).

Contudo, equivocou-se, no meu entender, a decisão de primeira instância, pois o julgador administrativo não está limitado a aplicar a norma legal em sua esfera primeira

de significado, mas, ao contrário, está obrigado a interpretar, considerando todas as possibilidades e interpretações aplicáveis à norma e mais que isto, conhecendo estes significados de forma a não confundi-los ou retirar-lhes a força normativa.

Assim, quando a norma infraconstitucional determina a aplicação de princípios e critérios, o julgador administrativo **deve** promover sua aplicação em consonância com o direito pátrio e resolvendo os eventuais conflitos com as demais normas vigentes.

No que se refere ao princípio da finalidade, já é clássica a lição do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, neste particular:

"Assim, o princípio da finalidade impõe que o administrador, ao manejar as competências postas a seu encargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual. Isto é, cumpre-lhe cingir-se não apenas à finalidade própria de todas as leis, que é o interesse público, mas também à finalidade específica abrigada na lei a que esteja dando execução" (In Curso de Direito Administrativo, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 53).

Ora, qual é a finalidade da norma que aplica a multa por atraso na entrega da DCTF?

Parece-me que há duas: uma é punitiva e a outra preventiva. A finalidade punitiva parece evidente, pois se pretende punir o atraso com a aplicação de penalidade pecuniária, contudo, esta punição deve guardar relação razoável entre o dano causado e a pena aplicada. Esta relação será explorada em maior detalhe, quando analisarmos a aplicação do princípio da razoabilidade no caso em discussão.

Por outro lado, a finalidade de prevenção ligada à pena aplicada refere-se tem um caráter de manutenção do interesse público secundário, ou seja, visa desestimular a conduta tida como infratora.

Esta finalidade, portanto, está limitada, na parte que nos interessa no presente julgamento, ao interesse público de controle fiscal. Ocorre, contudo, que a materialidade real da atividade exercida pelo recorrente, no que se refere aos controles administrativos fiscais e econômicos, exercidos pelo Ministério da Fazenda é praticamente nenhuma (comparado com os critérios nacionais deste controle, a receita auferida pelo recorrente, está muito abaixo da linha de corte para análise macroeconômica e pode ser considerado, para esse efeito, como análogo à bagatela jurídica).

Não é outra a razão para a dispensa de apresentação da DCTF aos contribuintes sujeitos à sistemática de tributação do Simples ou àqueles que não obtiveram receita no ano.

Logo, o interesse público neste caso é mínimo, senão inexistente e mesmo que assim não se entenda, a manutenção deste tipo de cobrança leva a um gasto público muito maior que aquele correspondente à própria arrecadação da multa, sendo a manutenção deste procedimento prejudicial, do ponto de vista meramente financeiro, aos cofres públicos.

Poder-se-á argumentar ainda que a aplicação da multa tenha caráter educativo, entretanto, quando esta é superior às receitas auferidas no período pelo contribuinte e tornam sua atividade, por consequência, inviável, qualquer caráter educativo se anula.

Por estes motivos, a manutenção da multa em discussão fere o princípio e critério norteador da administração pública da finalidade.

Mas não se encerram aí as razões para afastar a multa aplicada. Devo ainda avaliar esta situação, novamente aplicando o comando legal emanado pelo caput do artigo 2º da lei 9.784/99, quando esta manda aplicar o princípio da razoabilidade e estabelece o critério para tanto em seu parágrafo único, inciso VI, como a “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades e de forma reiterada, tem aplicado o Princípio Constitucional da Razoabilidade, que está reproduzido na norma infraconstitucional acima mencionada.

Mais especificamente, no que se refere à matéria tributária, a Suprema Corte já estabeleceu que a exigência de obrigação tributária (principal ou acessória) não pode acarretar a inviabilidade da continuidade da atividade econômica do contribuinte, neste sentido são as Súmulas 70, 323 e 547 daquele Corte Suprema:

Súmula 70

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

A situação em exame é análoga àquelas que motivaram o STF a editar as súmulas acima transcritas, pois com a cobrança de valor superior à totalidade das receitas auferidas pelo recorrente, num dado período, é certamente o equivalente a impedir sua atividade econômica. Não é razoável, nem justificável de qualquer ponto de vista.

Parece resultar evidente na comparação entre infração e penalidade, diante da realidade específica do recorrente, a inadequação desta com relação àquela. Esta análise fática leva à conclusão que a sanção aplicada é muito superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, violando o critério objetivo imposto pelo inciso VI do parágrafo único do artigo 2º da lei nº 9.784/99, apesar de ser a mínima prevista em lei, e, como consequência, surge que nenhuma multa deve ser aplicada.

E, como corolário de todos os argumentos acima, resta evidenciada a violação do princípio da moralidade administrativa. Ressalvo que não estou a buscar a avaliação da existência ou não do móvel, ou seja, de intenção viciada do agente público (que, em verdade, não parece ser o caso), mas de uma avaliação da situação gerada pela autuação fiscal e imposição da multa, avaliada a realidade do contribuinte/infrator.

O conceito de moralidade exige o comportamento reto, imaculado e leal com o contribuinte, e mesmo que se considerarmos que todos os argumentos acima nada valem, o que admito somente para argumentar, é certo que “*non omne quod licet honestum est*” (nem tudo o que é legal é honesto), e, logo, ainda assim, a exigência desta multa, nesta situação fática, é impossível.

Por estes motivos, VOTO para conhecer do recurso e dar-lhe provimento integral anulando o auto de infração de aplicação da multa por atraso na entrega da DCTF.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2009.


MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Redator Designado

A entrega da DCTF a destempo é fato incontroverso, uma vez que a autuada não contesta o atraso na entrega da declaração, apenas argúi ter apresentado espontaneamente as declarações exigidas e clama pela nulidade do auto de infração, em virtude de a multa ter sido criada por instrução normativa com base em decreto-lei, e não por lei *stricto sensu*.

DA BASE LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO

A preliminar de nulidade do auto de infração, em virtude de que a base legal plasmada na peça do fisco seria inábil para tanto não procede. Em primeiro plano, cumpre afastar a premissa falsa de que *não poderia haver instituição de penalidade por decreto-lei*, porquanto ela decorre de uma exegese extremamente equivocada do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal. Hodiernamente, após pronunciamentos iterativos do e. Supremo Tribunal Federal, restou superada a tese de que as medidas provisórias e os decretos-leis (advindos do período anterior à atual Constituição) não seriam instrumentos hábeis para instituir impostos e penalidades decorrentes do inadimplemento de obrigações tributárias. A Constituição da República de 1988, assim como as demais Constituições do País, tratou de estabelecer uma nova ordem jurídica ao Estado brasileiro, sem contudo fazer tábula rasa da legislação existente até então, inclusive positivando isso no texto da nova Carta, quando se tratou de sistema tributário¹. Assim é que os DDLL não revogados expressamente pela nova legislação ou não declarados pelo Poder Judiciário como incompatíveis com o novo sistema tributário nacional, continuam em pleno vigor, e têm força de lei. Daí completamente despida de fundamento a assertiva da recorrente de que *inexiste lei em sentido formal que a obrigue à entrega das DCTF*. Demais disso, os fatos geradores da multa (2002) ocorreram na vigência de medida provisória (nº 16/2001) e da própria lei (nº 10.426/2002) que resultou da convalidação da indigitada medida provisória.

Nessa moldura, cumpre apontar as seguintes observações cronológicas, para explicitar a existência e correção da base legal utilizada na peça fiscal:

Dispõe o art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984:

“Art.5º - O ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

¹ ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.(...)

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos parágrafos 3º e 4º.

(...).

§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 §§ 2º, 3º e 4º do artigo 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."

Assim, a multa a ser aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória é a prevista nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, in verbis:

"Art. 11 - (...)

§ 2º -Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 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 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 intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade".

A competência atribuída ao Ministro da Fazenda para instituir ou extinguir obrigações acessórias, expressa no artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, já transcrito, foi delegada ao Secretário da Receita Federal pela Portaria MF nº 118, de 1984, que dispõe:

"O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições,

RESOLVE

I – Delegar ao Secretário da Receita Federal a competência que lhe foi atribuída pelo art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984."

No uso da competência que lhe foi delegada, o Secretário da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 129, de 19 de novembro de 1986, instituiu a Declaração de Contribuições e Tributos Federais –DCTF. No item 5 do Anexo III da mencionada Instrução Normativa, estabeleceu-se, com matriz legal no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, a penalidade a ser aplicada aos casos de apresentação intempestiva da DCTF.

No ano-calendário da autuação - 2002 - a multa pelo descumprimento da obrigação acessória estava prevista na Instrução Normativa SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998, cujo art. 6º se traslada:

“Art. 6º-A falta de entrega da DCTF ou a sua entrega após os prazos referidos no art. 2º, sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento da multa correspondente a cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos, por mês-calendário ou fração de atraso, tendo como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega (Decreto-lei nº 1.968, de 1982, art. 11, §§ 2º e 3º, com as modificações do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, art. 10; Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I; da Lei nº 9.249, de 1995, art. 30). (g.n.)

(...)”

A Instrução Normativa SRF nº 255, de 11 de dezembro de 2002, com esteio no art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, estabeleceu novas formas de cálculo da multa por atraso na entrega da DCTF, observando-se a retroatividade benigna estatuída no art. 106 do CTN. Dispõe o art. 7º da referida Instrução Normativa:

“Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar a DCTF nos prazos fixados ou que a 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:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º; (g.n.)

(...)

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

I - em cinquenta por cento, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - em vinte 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 jurídica inativa;

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

§ 4º Para DCTF que seja referente até o terceiro trimestre de 2001, a multa será de R\$ 57,34 (cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos) por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação do disposto no caput resultar penalidade menos gravosa.” (g.n.) ✓

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Embora ciente de que o e. Segundo Conselho de Contribuintes, noutros tempos, albergava a tese defendida pela recorrente, a tendência atual deste Conselho, e sufragada pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não aproveita àquele que incide em mora com a obrigação acessória de entregar as suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

Assim é que compartilho do entendimento atual desta egrégia Casa, que se pode ilustrar com os arestos que seguem *inter plures*:

DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA.

Havendo o contribuinte apresentado DCTF fora do prazo, mesmo antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, há de incidir multa pelo atraso. Recurso de divergência a que se nega provimento

(Ac. CSRF/02-01.092 Rel. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva)

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, não violando, portanto, os princípios da tipicidade e da legalidade; por tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea. NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

(Acórdão 302-36536 Rel. LUIS ANTONIO FLORA)

No vinco do quanto exposto, entendo correto o lançamento lavrado pela autoridade fiscal, bem como o quanto decidido pelo órgão julgador de primeira instância.

Voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e, no mérito, desprover o recurso.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2009.


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO