



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 13896.002020/2004-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.717 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2019  
**Recorrente** NVN CONSULTORIA, ASSESSORIA E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DCTF. LEGALIDADE. POSSIBILIDADE.

Mantém-se o lançamento relativo a multa por atraso na entrega de DCTF quando se observa que o lançamento obedeceu às normas legais e se mostrou adequado à situação de descumprimento e de imputação cabível ao mesmo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração eletrônico decorrente do processamento das DCTF ano calendário 2003, exigindo crédito tributário de R\$ 1.000,00, correspondente à multa por atraso na entrega das DCTF 1º e 2º trimestres.

Impugnando tempestivamente a exigência, argumenta o contribuinte, em síntese, que em todos os trimestres o valor dos impostos e contribuições a declarar ficou aquém de R\$ 10.000,00, o que o dispensaria da apresentação de DCTF.

Da análise da impugnação a Delegacia de Julgamento entendeu que a multa foi aplicada de acordo com as normas legais e que o contribuinte não se enquadrava em nenhuma das hipóteses de dispensa da obrigação. Assim, foi julgada improcedente a impugnação.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual alega que:

- Deveria ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, art. 138 do CTN, para a exclusão da penalidade aplicada;

- Que a obrigatoriedade da entrega da declaração em questão somente surgiu a partir da entrada em vigor da IN 255/2002, assim, estaria dispensado desta entrega.

- Que a obrigação acessória em questão foi instituída por meio de Instrução Normativa o que constitui ofensa ao princípio da legalidade, não sendo, portanto legal a imposição da multa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Passemos à análise dos pontos de discordância apresentados pelo contribuinte em seu recurso:

**- Deveria ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, art. 138 do CTN, para a exclusão da penalidade aplicada;**

Com relação ao argumento da denúncia espontânea como possibilidade de exclusão da penalidade, já existe entendimento formado neste CARF que foi consolidado por meio da Súmula CARF n.º 49 que segue no sentido da não aplicação da denúncia espontânea aos casos de multas por atraso na entrega de declaração. Vejamos.

Súmula CARF n.º 49	Acórdãos Precedentes:
A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. ( <b>Vinculante</b> , conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).	Acórdão n.º CSRF/04-00.574, de 19/06/2007 Acórdão n.º 192-00.096, de 06/10/2008 Acórdão n.º 192-00.010, de 08/09/2008 Acórdão n.º 107-09.410, de 30/05/2008 Acórdão n.º 102-49.353, de 10/10/2008 Acórdão n.º 101-96.625, de 07/03/2008 Acórdão n.º 107-09.330, de 06/03/2008 Acórdão n.º 107-09.230, de 08/11/2007 Acórdão n.º 105-16.674, de 14/09/2007 Acórdão n.º 105-16.676, de 14/09/2007 Acórdão n.º 105-16.489, de 23/05/2007 Acórdão n.º 108-09.252, de 02/03/2007 Acórdão n.º 101-95.964, de 25/01/2007 Acórdão n.º 108-09.029, de 22/09/2006 Acórdão n.º 101-94.871, de

	25/02/2005
--	------------

Desnecessário se faz tecer maiores comentários acerca da aplicação desta Súmula. O próprio texto sumulado já é autoexplicativo no sentido de que não é aplicável o dispositivo do art. 138, do CTN aos casos de multa aplicada por atraso na entrega de declaração.

Assim, sendo o caso em tela diretamente atingido pelo teor da referida Súmula, entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

**- Que a obrigatoriedade da entrega da declaração em questão somente surgiu a partir da entrada em vigor da IN 255/2002, assim, estaria dispensado desta entrega.**

Não entendo assistir razão ao contribuinte neste ponto. O auto de infração informar os dispositivos legais utilizados para a imposição da multa.

Art. 113, § 3º e 160 de Lei nº 5.172, de 26/10/66 (CTN); art. 4º, combinado com art. 2º, de Instrução Normativa SRF nº 73/96; art. 2º e 6º de Instrução Normativa SRF nº 128, de 30/10/98 combinado com Item I da Portaria MF nº 118/84, art. 5º do DL 2124/84 e art. 7º da MP nº 18/01 convertida na Lei nº 10.426, de 24/04/2002.

Desde a instrução normativa nº 73/96 já existia a obrigatoriedade de entrega de declaração para o caso do contribuinte, qual seja, contribuinte conforme abaixo:

*Art. 2º Deverão apresentar a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF:*

*I - o estabelecimento, cujo valor mensal dos tributos e contribuições a declarar seja igual ou superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais);*

*II - cada estabelecimento da empresa cujo faturamento mensal seja igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), independentemente do valor mensal dos tributos e contribuições a declarar e do faturamento mensal de cada um deles;*

*III - as instituições financeiras integrantes do Sistema Financeiro Nacional, independentemente do valor mensal dos tributos e contribuições a declarar e do faturamento mensal.*

*Parágrafo único. A partir do mês em que os limites fixados nos incisos I e II forem ultrapassados, o contribuinte ficará obrigado à apresentação da DCTF relativa a todos os meses do trimestre, mantida essa obrigatoriedade até a declaração correspondente ao último trimestre do respectivo ano-calendário.*

Ora, o contribuinte, conforme demonstra a própria notificação de lançamento, possuía débitos a declarar em valor superior a R\$ 10.000,00, razão pela qual estava obrigado à entrega da DCTF e, assim, também se demonstra a regularidade do procedimento de lançamento

Assim, também neste ponto nego provimento ao recurso.

**- Que a obrigação acessória em questão foi instituída por meio de Instrução Normativa o que constitui ofensa ao princípio da legalidade, não sendo, portanto legal a imposição da multa.**

Com relação a este último ponto onde o recorrente alega ofensa ao princípio da legalidade, reproduzo entendimento apresentado em acórdão da lavra do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, acórdão n.º 1002.000.085 - 2ª Turma Extraordinária, de 08 de março de 2018.

Neste contexto, a fim de enfrentar os argumentos da defesa, tem-se que o fundamento de validade constante do auto de infração (Art. 113, § 3.º e 160 da Lei n.º 5.172, de 26/10/66 CTN; art. 4.º combinado com o art. 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 73, de 1996; art. 6.º da Instrução Normativa SRF n.º 126, de 30/10/98 combinado com item I da Portaria MF n.º 118/84, art. 5.º do DL 2124/84) apresenta-se adequado e pertinente ao caso em comento.

Deveras, a Instrução Normativa SRF n.º 126, de 30 de outubro de 1998, com fundamento de validade no art. 34, § 5.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, combinado com o art. 5.º, *caput* e § 3.º, do Decreto-lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, e com a Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984, trouxe o seguinte conjunto de enunciados:

*Art. 1.º Fica instituída a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF.*

*Art. 2.º A partir do ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar, trimestralmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz.*

*§ 1.º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, serão considerados os trimestres encerrados, respectivamente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.*

(...)

*Art. 6.º A falta de entrega da DCTF ou a sua entrega após os prazos referidos no art. 2.º, sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento da multa (...).*

(...)

*§ 2.º As multas de que trata este artigo serão exigidas de ofício.*

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

Se é verdade que a administração tributária não pode cobrar mais do que lhe é efetivamente devido, também não pode cobrar menos do que lhe é ordenado exigir em atividade vinculada e obrigatória de lançamento. No caso em comento, observo a atuação dentro dos padrões delineados pelo campo da legalidade.

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

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

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

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

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2001

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

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

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

A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo.

(...)

#### ÔNUS DA PROVA.

Para elidir o fato constitutivo do direito do fisco, incumbe ao sujeito passivo o ônus probatório da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo. (CARF, Recurso Voluntário, Acórdão 1802001.539 2ª Turma Especial, Rel. Conselheiro Nelso Kichel, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 06/02/2013)

Valho-me aqui, de igual modo, dos precedentes desta 2ª Turma Extraordinária, desta Primeira Seção de Julgamentos do CARF, que nos Acórdãos ns. 1002000.006, 1002000.007, 1002000.009, 1002000.010, 1002000.011, 1002000.012, 1002000.013 e 1002000.016 seguiram a tese de que a entrega extemporânea da DCTF enseja a aplicação de multa.

Destarte, o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, ora exercido por força da devolutividade recursal, aponta, em nossa análise, a correta aplicação do direito, não havendo reparos a serem efetivados.

Por conseguinte, a recorrente não conseguiu se desincumbir do ônus probatório que lhe competia de demonstrar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da administração tributária de lhe exigir a entrega da declaração, a tempo e modo, sob pena de sanção.

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

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

1. A multa pelo descumprimento do dever instrumental de entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF rege-se pelo disposto no § 3º, do artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82 (redação dada pelo Decreto-Lei 2.065/83), verbis:

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

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

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

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

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

§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração,

independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983).

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade.

(Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983).

" 2. Deveras, o artigo 11, do Decreto-Lei 1.968/82, instituiu o dever instrumental do contribuinte (pessoa física ou jurídica) da entrega de informações, à Secretaria da Receita Federal, sobre os rendimentos pagos ou creditados no ano anterior e o imposto de renda porventura retido (caput).

3. As aludidas informações são prestadas por meio de formulário padronizado, sendo certo que a Instrução Normativa SRF n.º 126/1998 instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF a ser apresentada pelas pessoas jurídicas.

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

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

6. Recurso especial desprovido.

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

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

Professor Paulo de Barros Carvalho:

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

Professor Sacha Calmon Navarro:

*Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação.*

*Esta a sua característica básica. (...) É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, ...*

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

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

Fim da transcrição do voto da Decisão referida.

Tomando por base os fundamentados argumentos acima expendidos, que tomo de empréstimo e utilizo como fundamentos de decidir esta parte do presente recurso, forçoso notar que não há desobediência ao princípio de legalidade no lançamento objeto de análise nos presentes autos. As normas instituidoras foram regularmente editadas, não havendo que se considerar ilegal a autuação realizada.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso mantendo a autuação em sua integralidade.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator