



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

**Processo n°** 19679.009330/2005-39  
**Recurso n°** 141.962 Voluntário  
**Matéria** DCTF  
**Acórdão n°** 302-39.822  
**Sessão de** 12 de setembro de 2008  
**Recorrente** EMBRAGEN EMP. BRAS. DE ARM. GERAIS E ENTREPOSTOS LTDA  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

**ANO-CALENDÁRIO: 2004**

**DCTF. MULTA POR ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

Na forma da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, a aplicação da multa mínima pela entrega da DCTF a destempo não está alcançada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

**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 redator 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 - Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corintha Oliveira Machado, Beatriz Veríssimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e José Fernandes do Nascimento (Suplente). Ausentes a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração decorrente de auditoria interna da DCTF relativa ao ano de 2004, exigindo multa moratória no valor de R\$ 7.234,99.

Impugnando a exigência, o contribuinte argumenta, em resumo, a exceção da denúncia espontânea da infração, nos termos do artigo 138 do CTN.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Ano-calendário: 2004*

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.**

*O cumprimento da obrigação acessória - apresentação de declarações (DCTF) - fora dos prazos previstos na legislação tributária, sujeita o infrator à aplicação das penalidades legais. Denúncia Espontânea. A prática da entrega, com atraso, da declaração, não caracteriza a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.*

*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 a este Conselho de Contribuintes e fui designado como relator do presente recurso voluntário, na forma regimental.

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, entretanto, 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 e ambas devem ser afastadas em obediência ao disposto no artigo 138 do CTN.

O instituto da denúncia espontânea visa impedir a punição indevida do contribuinte de boa fé, que tendo observado seu equívoco na apuração do tributo devido, corrige de forma eficaz tal equívoco ou se arrepende, também de forma eficaz, do procedimento errado que adotou. Assim, não deve tal contribuinte pagar a multa punitiva por seu atraso.

Ora, a legislação tributária federal e a jurisprudência reforçada pela recente Súmula nº 360<sup>1</sup> do STJ, afirmam (na minha opinião, de forma equivocada, inconstitucional e ilegal) que a DCTF, documento eletrônico que formaliza a apuração pelo contribuinte do quantum tributável no período, deve ser considerada como confissão do débito e afasta a própria denúncia espontânea.

Logo, caso tenha declarado o tributo devido na DCTF, o contribuinte perde o direito de usar sua prerrogativa prevista no artigo 138 do CTN, segundo este entendimento. Se, entretanto, deixar de apresentar a DCTF no prazo legal e pagar o tributo antes de sua apresentação, terá direito à denúncia espontânea, já que não haveria a confissão (neste sentido, é interessante e reveladora a inclusão do qualificativo “regularmente” no texto da referida Súmula nº 360).

Contudo, ao fixar uma multa proporcional ao valor do “*montante dos tributos e contribuições informados*” pelo atraso na entrega da DCTF, a legislação cria uma nova multa punitiva, que resvala o disposto do CTN, dando um “jeitinho” para aplicar uma multa que o sistema jurídico tributário não aceita como devida. O contribuinte, ao invés de ter o afastamento completo da multa, teria na realidade somente um desconto, posto que a multa

<sup>1</sup> Súmula nº 360 do STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

pelo atraso da DCTF será menor que aquela aplicável pelo atraso no pagamento do imposto. Isto é inaceitável!

Acrescente-se a isto, a clara violação ao princípio da razoabilidade<sup>2</sup>, pois leva à punição de uma mesma infração, praticada pelo mesmo contribuinte, pelos mesmos motivos, com valores totalmente distintos. Vejamos o exemplo:

Um contribuinte deixa de apresentar as quatro DCTFs trimestrais em um determinado ano, por imperícia de seu contador ou por decisão de seu administrador, ou por qualquer motivo, e vem a ser autuado pelo atraso nesta apresentação.

Este mesmo contribuinte informou tributos e contribuições no total de R\$ 10.000.000,00 em determinado período de apuração e R\$ 100.000,00, R\$ 150.000,00 e zero nos seguintes, logo, estando sujeito à multa máxima, pagaria R\$ 200.000,00, R\$ 2.000,00, R\$ 3.000,00 e R\$ 500,00, tudo pela mesmíssima infração.

É evidente que não é possível tal procedimento. A punição da prática adotada pelo contribuinte não pode variar em razão de um fator que nada tem com esta mesma prática, com o eventual dano sofrido pela administração ou com o eventual benefício usufruído pelo infrator.

Não se argumente aqui que o dano/benefício é o não recolhimento dos valores devidos à União Federal, já que, conforme verificamos acima, o recolhimento dos tributos não depende ou está vinculado necessariamente à apresentação da DCTF, logo, mesmo não tendo apresentado a DCTF, o contribuinte pode ter pago integral e regularmente os tributos devidos.

A multa em questão somente é possível de se aplicar, se for fixada num valor fixo. Sua aplicação por percentual dos tributos é, repita-se, claramente violadora do princípio da razoabilidade, que deve ser observado, por força do disposto no artigo segundo da Lei nº 9.784/99.

Também fere equidade, a aplicação da multa acima, quando se aplica ao mesmo exemplo acima, mas a contribuintes distintos. Ou seja, na hipótese de termos, dois contribuintes distintos, que tem a mesma capacidade contributiva (ou seja, com o mesmo patrimônio e receitas anuais), deixaram de entregar a DCTF no prazo legal pelos mesmos motivos, contudo tiveram no período faturamentos distintos e, portanto, montantes a recolher de tributos e contribuições distintas.

Deste modo, imaginemos dois contribuintes com o mesmo faturamento anual, que deixaram de apresentar a DCTF do primeiro trimestre de um determinado ano, sendo que um tinha naquele trimestre R\$ 10.000.000,00 a recolher de tributos e contribuições e o outro, R\$ 100.000,00, logo, estando ambos sujeitos à multa máxima, o primeiro pagaria R\$ 200.000,00, e o segundo somente, R\$ 2.000,00. Parece-me evidente o tratamento desigual injustificável.

Ressalto ainda que a aplicação da multa proporcional porque esta fere a capacidade contributiva, quando ignora o referencial ofensivo para a aplicação da multa e

<sup>2</sup> Não se argumente a impossibilidade de aplicação do princípio da razoabilidade, pois há lei específica determinando sua aplicação ao processo administrativo, qual seja, a Lei nº 9.874, de 29 de janeiro de 1999, em seu artigo 2º, que por seu artigo primeiro é considerada norma básica a todo procedimento administrativo.

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.

Por fim, viola também 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° 10.426/02 indiretamente está novamente tributando os seus respectivos fatos geradores ou criando um adicional a estes tributos; dentre outros.

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.

Melhor explicando, como a multa foi, no presente caso, aplicada depois de sanada a inobservância, ou seja, após a efetiva apresentação da DCTF, no momento da lavratura do auto de infração não havia a inobservância da norma legal, pois a obrigação acessória havia sido adimplida, sendo impossível a aplicação de multa.

A multa somente poderia ser aplicada antes da apresentação e a redução prevista no parágrafo segundo, inciso I do artigo do artigo 7º da Lei n° 10.426 é de observância obrigatória em todos os casos.

Por todo o exposto acima, conheço do recurso e dou-lhe provimento 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.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2008

  
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Redator Designado

A recorrente discute a aplicação do instituto da denúncia espontânea para os casos de atraso na entrega de DCTF.

Não merece razão a recorrente de aplicação do instituto da denúncia espontânea, já que a decisão proferida está em consonância com a lei e jurisprudência.

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.*

Estando a empresa ativa, conforme resultado da diligência realizada, deveria ter entregue a DCTF no prazo correto. Em não o fazendo, correta a multa aplicada.

São pelas razões supra e demais argumentações contidas na decisão *a quo*, que encampo neste voto, como se aqui estivessem transcritas, que nego seguimento ao recurso interposto, prejudicados os demais argumentos

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2008

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Redator Designado