



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10540.000773/00-24
SESSÃO DE : 14 de maio de 2004
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201
RECURSO Nº : 125.000
RECORRENTE : ITABRASIL AGROPECUÁRIA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA

DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista no disposto na legislação de regência.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais. **PRECEDENTES DO STJ.**
Recurso voluntário desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, José Lence Carluci e Carlos Henrique Klaser Filho, relator. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Roberta Maria Ribeiro Aragão.

Brasília-DF, em 14 de maio de 2004

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente

ROBERTA MARA RIBEIRO ARAGÃO
Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ATALINA RODRIGUES ALVES, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e VALMAR FONSECA DE MENEZES.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201
RECORRENTE : ITABRASIL AGROPECUÁRIA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA
RELATOR(A) : CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO
RELATORA DESIG. : ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela Fiscalização para exigir do contribuinte o recolhimento da multa por atraso na entrega das DCTF's, relativas aos 4º trimestre de 1997, 3º e 4º trimestres de 1999 e 1º trimestre de 2000.

Inconformada com a lavratura da presente autuação, a contribuinte apresenta Impugnação alegando, em síntese, que as DCTF's foram entregues espontaneamente, conforme reconhece o próprio fisco, e, portanto, nos termos do artigo 138 do CTN, nenhuma multa é devida.

Na decisão de primeira instância, o. d. órgão julgador entendeu ser procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração, pois a apresentação extemporânea da DCTF sujeita o contribuinte à multa estabelecida na legislação de regência, e a denúncia espontânea é instituto inaplicável quando a infração praticada for decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Devidamente intimada da r. decisão supra, a contribuinte interpõe Recurso Voluntário, onde são novamente reiteradas as razões expendidas na Impugnação.

Assim sendo, os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

VOTO VENCEDOR

Conforme já bem relatado pelo Ilustre Conselheiro Relator Carlos Henrique Klaser Filho, o processo trata no mérito da exigência da multa pela apresentação de DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais a destempo.

Sobre esta questão de aplicabilidade da multa por entrega de DCTF a destempo, entendo que é correta a exigência e adoto na íntegra o voto da Ilustre Conselheira o qual transcrevo a seguir:

“Entendo ser descabida a questão levantada por ilustres colegas desta Câmara, relativa à ofensa do princípio da reserva legal.

Em primeiro lugar, cabe avaliar o disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República promulgada em 5 de outubro de 1988, *verbis*:

“Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo **competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional**, especialmente no que tange a:

- I. ação normativa;
- II. alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.”

A questão que se coloca é: poderia o Secretário da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF no 129, de 19.11.86, instituir a obrigação acessória da entrega da DCTF, tendo em vista o disposto naquele artigo 25 do ADCT?

Vale lembrar que o art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84 conferiu competência Ministro da Fazenda para “eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal”. A Portaria MF no 118, de 28.06.84, delegou tal competência ao Secretário da Receita Federal.

Tais dispositivos teriam sido revogados, segundo o previsto no ADCT 25, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição de 1988, isto é, em 06/04/1989?

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

Antes de mais nada, importa deixar bem claro que o dispositivo constitucional transitório veda a delegação de "competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional" no que tange a ação normativa. Então, a indagação pertinente é se a Carta Magna de 1988 assinalou ao Congresso Nacional a competência para instituir obrigações acessórias, como no caso da Declaração de Contribuições e Tributos Federais.

A essa questão só cabe uma resposta: não.

O princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal refere-se à instituição ou majoração de tributos. O artigo 146, que traz as competências que seriam exclusivas da lei complementar, também não alude às obrigações acessórias. Ademais, não existe qualquer outro dispositivo prevendo que a instituição de obrigação acessória seria de competência do Congresso Nacional.

Portanto, não há que se falar em vedação à instituição da DCTF por Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal, em face do disposto no artigo 25 do ADCT.

Vale também enfatizar que a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de entregar a DCTF, está prevista em lei, como já assinalado, calcada no disposto no parágrafo § 3º do art. 5º do Decreto-Lei no 2.214/84, *verbis*:

"Art. 5º – 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." (grifei)

O *caput* e os §§ 2º, 3º e 4º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei no 2.065/83, estão assim redigidos:

"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 sobre a Renda que tenha retido.

DA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

(...)

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 5 (cinco) informaes 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 do prazo, mas antes de qualquer procedimento *ex officio*, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas  metade.” (grifei)

Aliás, no que concerne à legalidade da imposição, a jurisprudência, tanto do Segundo Conselho de Contribuintes, que detinha a competência para este julgamento no âmbito administrativo, quanto do Superior Tribunal de Justiça,  qual me filio,  no sentido de que não foi ferido o princípio da reserva legal. Nesse sentido, os votos do Eminent Ministro Garcia Vieira, nos julgamentos da Primeira Turma do STJ do RESP 374.533, de 27/08/2002, do RESP 357.001-RS, de 07/02/2002 e do RESP 308.234-RS, de 03/05/2001, dos quais se extrai, da ementa, o seguinte: “ cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudnciais.”

In casu, fica também claro que, ao contrário do que afirma a recorrente, não se trata de aplicação da multa por atraso na entrega da DCTF. Como consta do auto de infração, a penalidade foi aplicada porque a contribuinte deixou de apresentar a DCTF nos períodos de 1995 e 1996.

A multa está calcada nos dispositivos já anteriormente trazidos, dos quais se deduz que a penalidade é aplicada por mês de atraso. Obviamente, se a empresa não havia entregado a declaração, estava atrasada e, portanto, a multa foi multiplicada pelo número de meses em que se verificou tal situação de atraso.

Ademais, não há que se falar em denúncia espontânea. Tal entendimento  pacífico no do Superior Tribunal de Justiça, que entende não caber tal benefício quando se trata de DCTF, conforme se depreende dos julgamentos dos seguintes recursos, entre outros: RESP 357.001-RS, julgado em 07/02/2002; AGRESP 258.141-PR, DJ de 16/10/2000 e RESP 246.963-PR, DJ de 05/06/2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº . : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

A motivação de tais decisões está muito bem explanada no voto do julgamento do Agravo Regimental no RESP-258.141-PR, em que a Primeira Turma confirmou a decisão monocrática do Eminentíssimo Ministro José Delgado, do qual extraio o seguinte excerto:

“Penso que a configuração da ‘denúncia espontânea’ como consagrada no artigo 138 do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o v. Acórdão supradestacado, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade na entrega da declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.”

O Relator remete-se, ainda, ao voto que proferiu no RESP 190.388-GO, publicado no DOU de 22/03/1999, onde se posiciona quanto à entrega da Declaração do Imposto de Renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito e onde afirma que:

“A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não poder ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado no art. 138 do CTN.

O precedente afigura-se perigoso, na medida que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

talante do contribuinte a fixação da época em que deverá entregar sua Declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.”

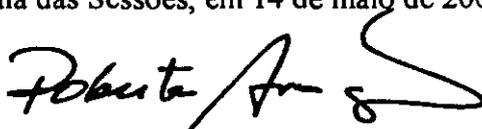
Concluindo, cabe reproduzir o trecho da ementa do acórdão relativo ao AGRESP 248.151-PR, que bem ilustra a posição daquela Egrégia Corte quanto ao assunto em comento: “3. A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais.”

Finalmente, vale lembrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/02-0.833, também já se posicionou no sentido de que não se aplica o artigo 138 do CTN no caso de obrigações acessórias, dando provimento a recurso da Fazenda Nacional, em decisão assim ementada:

“DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN. Precedentes do STJ. Recurso a que se dá provimento.”

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário. Lembro, entretanto, que, de acordo com o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, “a”), deve ser aplicado, se resultar em benefício para a recorrente, o disposto na ressalva do art. 7º, parágrafo 4º, da IN SRF nº 255, de 11/12/2002¹, que prevê que nos casos de DCTF referentes até o terceiro trimestre de 2001 a multa será de R\$ 57,34 por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação no disposto daquela IN resultar em penalidade menos gravosa.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2004



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO - Relatora Designada

¹ Dispositivo com amparo legal no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

VOTO VENCIDO

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente litígio da aplicabilidade de multa nas hipóteses em que o sujeito passivo apresenta espontaneamente, mas a destempo, a DCTF.

Desde o advento do Código Tributário Nacional, reputo que não mais existe distinção, em matéria de direito tributário, entre multas administrativas e multas penais ou entre multas indenizatórias e punitivas.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal em acórdão da lavra do Ministro Cordeiro Guerra:

“Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, parág. Único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido. Nota: neste julgamento foi cancelada a súmula 191.”

(RE 79625-SP – Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ 08.07.76, RTJ vol. 080-01 pp. 104)

Esse julgado assinala que, ao excluir a responsabilidade por infração, o CTN afasta toda e qualquer multa ou pena quando, em seu artigo 138, explicita claramente que o crédito somente será acrescido dos juros moratórios, *verbis*:

“(…)

A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento (...) mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal (...)”

Assim, quando o artigo 138 do CTN exclui a responsabilidade por infrações denunciadas espontaneamente, vale dizer, antes de qualquer ação fiscal, não faz distinção acerca da responsabilidade assim excluída: a de compensar ou a de punir. O caráter compensatório ou punitivo da multa – irrelevante conforme ensinamento do STF para o sistema tributário em vigor desde o advento do CTN não altera o fato de que a multa é, por si mesma, conceitualmente, um ônus decorrente de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

responsabilidade por infringência. É inconciliável com o Direito a admissibilidade de uma multa sem que se caracteriza a *priori* esse descumprimento de obrigação ou esse ilícito. Ela é uma consequência da responsabilidade decorrente da irregularidade.

Se o CTN exclui a responsabilidade daquele que denuncia espontaneamente a infração, não como concluir que somente a responsabilidade que acarreta punição está compreendida nessa norma.

Não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, especialmente quando se trata de norma que afeta tanto a obrigação principal (na qual se converte a acessória quando não cumprida) quanto a pena (administrativa ou punitiva, indistinguidas no direito tributário em vigor). De fato, tanto no que concerne à obrigação tributária principal, quanto no que interessa às multas, é indispensável a tipicidade cerrada, a estrita legalidade, que estão excluídas no texto d lei de natureza complementar que extingue, sem ressalvas, a responsabilidade por infrações espontaneamente denunciadas pelo sujeito passivo.

Relevante anotar, nesse passo, que reputo inteiramente equivocada a conclusão posta no sentido de que o artigo 138 do CTN somente abrange falta de recolhimento de tributo (obrigação principal), não alcançando os cumprimento extemporâneos de obrigações acessórias. A norma é clara ao condicionar sua aplicação ao recolhimento do tributo, se for o caso, o que obviamente implica dizer que a regra tem aplicação também aos casos em que nenhum recolhimento é devido.

Em outros termos, em primeiro lugar o descumprimento de obrigação acessória tem o condão de transformá-la em obrigação principal, *ex vi* do disposto no artigo 113, § 3º, do CTN. Em segundo lugar, a norma do artigo 138 é clara ao excluir a responsabilidade do sujeito passivo quando cumulativamente atendidos dois requisitos: (a) que a denúncia tenha precedido qualquer ação fiscal; (b) que, se for o caso, essa denúncia seja acompanhada do recolhimento do tributo devido.

O segundo pressuposto admite que o recolhimento do tributo pode ser ou não devido, na hipótese de que trata. E não será devido sempre que a infração denunciada diga respeito apenas a obrigação acessória.

Enfim, de maneira nenhuma, diante da dicção da norma sob análise, se pode concluir que ela apenas abrange cumprimento tardio de obrigação principal: a norma abrange claramente denúncias espontâneas de descumprimento tempestivo de obrigações acessórias, vale dizer, nas quais não é o caso de recolher o tributo.

Com efeito, a exclusão da responsabilidade pela infração, quando o sujeito passivo cumpre espontaneamente, mas com atraso, a obrigação acessória, não torna inócuo o prazo que a lei estipula para o cumprimento da obrigação. Ao oposto, o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.000
ACÓRDÃO Nº : 301-31.201

sujeito passivo fica sujeito à multa desde que atrasa, de sorte que não fica a seu talante o momento em que deve ser cumprida a obrigação.

O CTN estipula deveres para ambas as partes na relação obrigacional: tanto para o sujeito ativo, quanto para o sujeito passivo. Deve aquele apresentar declarações, que em princípio são periódicas e sofrem análise pela receita. Ao sujeito ativo cumpre examinar aquelas declarações, verificar se estão sendo entregues com regularidade, e agir na hipótese de falta.

Cumpra destacar que o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Como a obrigação acessória converte-se em principal, por responsabilidade, deve a autoridade fiscal verificar a periodicidade da entrega da DCTF, o que pode ser feito, inclusive, pela base de dados da Receita Federal, constituindo, se for o caso, o crédito tributário correspondente à multa.

Pressupor que o Fisco restará inerte, esperando sempre que o contribuinte cumpra todos os deveres, não é fundamento jurídico para sustentar a apenação do sujeito passivo. Implica, sim, por outro lado, na negativa do dever de lançar, insculpido no artigo 142, do CTN, seja o crédito relativo à obrigação principal propriamente dita ou decorrente de conversão de obrigação acessória em principal por descumprimento.

Isto posto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário por ser tempestivo e, no mérito, em dar provimento ao referido recurso, devendo ser prontamente cancelado o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2004



CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO - Conselheiro