



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.013230/2002-51
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-003.988 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA- DOI
Recorrente MÔNICA DE QUEIROZ ALVES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 16/09/2002

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA - DOI.

Constitui-se obrigação acessória dos Serventuários da Justiça informar à RFB, mediante Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI, as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, sob pena de multa de 1% sobre o valor do ato, limitada a um por cento, observado o limite mínimo legal.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FIXAÇÃO DE PRAZO PARA O SEU CUMPRIMENTO. COMPETÊNCIA DA RFB.

Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

DOI. FALTA DE ENTREGA. REDUÇÃO DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em redução de multa por descumprimento de Obrigação Tributária Acessória se não houverem sido cumpridas todas as condições para a sua concessão.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Ana Paula Fernandes.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício relativo a multa por atraso na entrega da DOI - Declaração sobre Operações Imobiliárias, referente ao período de janeiro de 1998 a dezembro de 2001, identificadas no Demonstrativo das DOI não entregues ou entregues em Atraso, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal a fls. 10/12.

De acordo com o referido Termo de Verificação, após o exame dos livros de notas contendo os instrumentos lavrados no período de janeiro/98 a junho/02, verificou-se que não foram entregues as Declarações sobre Operações Imobiliárias - DOI relativas a transações imobiliárias, cuja entrega é obrigatória por força do art. 940 do RIR/99, para toda aquisição ou alienação descrita no art. 154 do RIR/99, abrangendo inclusive as promessas dessas operações, cujos documentos sejam lavrados, anotados, averbados ou registrados no cartório.

Apurou-se, também, que não foram entregues as DOI - Declaração sobre Operações Imobiliárias relativas a transações imobiliárias, cuja entrega é obrigatória por força do art. 940 do RIR/99, sujeitando-se o Serventuário, a partir de 27.12.2001, data da publicação da Medida Provisória nº 16, à multa de 0,1% (zero virgula um por cento) ao mês calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a 1% (um por cento) e de no mínimo R\$ 500,00 (quinhentos reais), de conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.426/2002.

Constatou-se, ainda, atraso na entrega de DOI - Declarações sobre Operações Imobiliárias, caracterizando também infração aos artigos 940 e 976 do RIR/99.

Inconformado com a exigência tributária, o Contribuinte ofereceu Impugnação Administrativa a fls. 99/109.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa proferida no Acórdão-DRJ/BHE nº 09.267, de 30 de agosto de 2005, as fls. 138/149, julgando procedente em parte o Lançamento Tributário, retificando o valor da multa para R\$ 390.942,81, acrescida dos encargos legais pertinentes.

Devidamente intimado da Decisão de 1ª Instância, porém inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, a fls. 159/179, requerendo, ao fim, o provimento do seu recurso, e o cancelamento/anulação do Auto de Infração.

O Colegiado da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes proferiu Acórdão nº 104-22.636, de 13 de setembro de 2007, a fls. 300/306, acordando, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do Relator, consoante ementa que se vos segue:

Acórdão nº 104-22.636 - 4ª Câmara/1º Conselho de Contribuintes

NULIDADE - As nulidades nos processos administrativos tributários federais somente devem ser declaradas nas hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

IRPF - DOI - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA

Incide multa de 1% sobre o valor do ato a serventuário de justiça responsável por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, pelo atraso na entrega da DOI - Declaração Sobre Operação Imobiliária.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Em desfavor do Acórdão nº 104-22.636 - 4ª Câmara/1º Conselho de Contribuintes, insurgiu-se a Recorrente interpondo o Recurso Especial a fls. 320/339 e 392/413, argumentando ter havido Divergência Jurisprudencial quanto à necessidade de intimação para entrega das DOI - Declarações sobre Operações Imobiliárias; quanto à aplicação da penalidade pecuniária e em relação à possibilidade de redução da multa por atraso na entrega da DOI.

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte houve-se plenamente admitido, consoante Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial a fls. 420/424.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões fls. 426/430, pugnando pelo não provimento do Recurso Especial, com a manutenção do Acórdão Recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, a fls. 426/430. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

DO MÉRITO

Tem-se em pauta Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 104-22.636 - 1º Conselho de Contribuintes/4ª Câmara, de 13 de setembro de 2007, a fls. 300/306, que, por unanimidade de votos, REJEITOU a preliminar arguida pela Recorrente e, no mérito, NEGOU provimento ao Recurso Voluntário interposto.

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DA DOI

O Recorrente suscita divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma de nº 01-03.554 (CSRF/1ª Turma), ponderando que enquanto o acórdão recorrido diz ser facultado ao Fiscal intimar o contribuinte ou proceder imediatamente ao lançamento, o Acórdão paradigma fixa que é pacífico o entendimento segundo o qual a autoridade lançadora deve observar as medidas preparatórias do lançamento tendo em vista que está vinculada aos atos administrativos emanados de autoridade superior.

No mérito, o Recorrente alega que “a penalidade não poderia ser aplicada pela falta de intimação, por parte da fiscalização e no curso da ação fiscal, para a apresentação das declarações, conforme previsto e exigido na alínea “h” do inciso II do §º do art. 8º da Lei nº 10.426, de 2002, o que, se fosse feito, resultaria em penalidade correspondente a setenta e cinco por cento daquela lançada no auto de infração.”

Contudo, entendo que razão não assiste ao recorrente.

De fato, o presente lançamento houve-se por lavrado em setembro/2002, ocasião em que já se encontrava vigente e eficaz a Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, cujo art. 8º, à época, assim dispunha:

Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002

Art. 8º Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§1º A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, observado o disposto no inciso III do § 2º.

§2º A multa de que trata o §1º:

I - terá 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;

II - será reduzida:

a) à metade, caso a declaração seja apresentada antes de qualquer procedimento de ofício;

b) a setenta e cinco por cento, caso a declaração seja apresentada no prazo fixado em intimação;

III - será de, no mínimo, R\$ 500,00 (quinhentos reais).

§3º O responsável que apresentar DOI com incorreções ou omissões será intimado a apresentar declaração retificadora, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á à multa de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por informação inexata, incompleta ou omitida, que será reduzida em cinquenta por cento, caso a retificadora seja apresentada no prazo fixado.

Observamos nos termos do inciso II do §2º do art. 8º acima transcrito a existência de duas hipóteses legais de redução de multa, a saber:

a) 50%, se a DOI for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício;

b) 75%, se a DOI for apresentada no prazo fixado em intimação;

A alínea “a” acima citada não alude a “ato de ofício”, mas, sim, a “procedimento de ofício”, assim compreendido doutrinaria e jurisprudencialmente como um conjunto de atos, encadeados em sucessão lógica e itinerária, tendentes a alcançar um fim específico materializado mediante um ato final. Exemplo clássico de procedimento de ofício, no ramo do Direito Tributário, o Lançamento.

Nessa perspectiva, dessaí da alínea “a” acima aludida que se a DOI for apresentada antes do procedimento de ofício do lançamento, a multa aplicada sofre redução de 50%.

Note-se que, no caso da apresentação de DOI com incorreções ou omissões, o §3º do mencionado Dispositivo Legal impõe à Autoridade Lançadora intimar o Sujeito Passivo a apresentar declaração retificadora. Tal dever de ofício a Lei não impõe nos casos de não-entrega ou de entrega em atraso.

Assim, onde o Legislador Ordinário, podendo fazê-lo, não dispôs de forma expressa, não pode o Operador do Direito elastecer a interpretação e o alcance da norma legal, criando deveres funcionais não previstos taxativamente na norma administrativa procedimental.

Acrescente que, da combinação da norma encartada no §1º do art. 8º ora em tela, com o disposto no inciso I do §2º do mesmo Dispositivo Legal, decai que a multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, tem como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração, isto é, o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, e como termo final, a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração, inexistindo qualquer condicionamento a eventual intimação por parte da Autoridade Fiscal.

Destaca-se, portanto, que a realização de intimação para a apresentação da DOI, durante o desenvolvimento da ação fiscal, configura-se como uma mera faculdade do Auditor Fiscal, inexistindo qualquer óbice legal quanto à possibilidade de lavratura imediata do competente Auto de Infração, nos casos em que a Fiscalização constatar o descumprimento objetivo da obrigação tributária do Serventuário da Justiça.

Por outro lado, cite-se que o dever instrumental dos Serventuários da Justiça, de Declarar ao Fisco, mediante DOI, as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, configura-se como uma Obrigação Tributária Acessória, instituída mediante Lei, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos exatos termos do §2º do art. 113 do Código Tributário Nacional.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
(grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Anote-se que a obrigação do Serventuário da Justiça, de Declarar ao Fisco, mediante DOI, as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, decorre *ex lege*, independentemente de intimação da Autoridade Fiscal, sujeitando o infrator à multa prevista na Legislação caso a Declaração não tenha sido entregue, ou tenha sido entregue após o prazo normativo, na cominação prevista, *in casu*, no art. 8º da Lei nº 10.426/2002.

Deflui do §3º do Dispositivo Legal supra mencionado que o mero descumprimento da obrigação tributária em realce converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária

Nessa vertente, o Serventuário da Justiça dispõe do prazo contínuo até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação para informar ao Fisco, mediante DOI, independentemente de prévia intimação formal da Autoridade Fiscal, todas as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, sujeitando-se o responsável por tal obrigação, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, observado o valor mínimo legal.

Inexiste, portanto, qualquer obrigação do Auditor Fiscal de, durante o desenvolvimento da ação fiscal, intimar o Serventuário da Justiça para que proceda à apresentação da DOI antes não entregue, figurando tal intimação como uma mera faculdade do Auditor Fiscal, inexistindo qualquer óbice legal para que, diante do efetivo descumprimento objetivo da obrigação tributária em foco, se proceda imediatamente à lavratura do Auto de Infração respectivo.

O mecanismo jurídico é bastante simplório:

- A Lei estabeleceu a Obrigação Tributária Acessória do Serventuário da Justiça de informar ao Fisco, mediante DOI, independentemente de prévia intimação formal da Autoridade Fiscal, todas as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade.
- A Lei estabeleceu o prazo peremptório contínuo até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação para o cumprimento, por parte do Serventuário da Justiça, da obrigação tributária em tela.
- A Lei cominou, igualmente, a cominação da multa a ser aplicada ao infrator, *nos casos de falta de apresentação, ou de apresentação da declaração após o prazo fixado, sem condicionar a lavratura do competente Auto de Infração a qualquer intimação previa para a apresentação da DOI.*

A Autoridade Fiscal constatou o efetivo descumprimento da obrigação legal em tela e lavrou o respectivo Auto de Infração.

Inexiste, portanto, qualquer vício no procedimento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

O Recorrente alega, ainda, que “*em autos de infração lavrados sem a observância das Normas de Execução SRF nº02, de 15.01.86, e NE CIEF/CSFR nº 027, de 14.09.90, este Conselho já decidiu pela impossibilidade de aplicação das penalidades em apreço, ...*”.

Ocorre, todavia, que o Recorrente não especificou quais teriam sido as regras de conduta aviadas na Norma de Execução SRF nº02/86, e na Norma de Execução CIEF/CSFR nº 027/90 que supostamente teriam sido inobservadas na lavratura do Auto de Infração em debate, circunstância que, objetivamente, inviabiliza o exame da alegação.

Ademais, adite-se que as Normas de Execução acima mencionadas de maneira genérica, não irradiam efeitos no vertente processo, uma vez que os fatos geradores aqui discutidos são posteriores a 1º de janeiro de 1996, data da entrada em vigor da Instrução Normativa SRF nº 50/95 e da Norma de Execução SRF/COTEC/COFIS Nº 05, de 13 de junho de 1996, que derogou a Norma de Execução CIEF/CSF nº 027/90, estabelecendo rotinas de verificação preliminar, preparo, remessa ao processamento, além de outras providências fiscais. Tratam-se de Normas Complementares de mesma hierarquia, regulamentando matérias de idêntica natureza, dispendo de maneira diversa, circunstância que conduz ao fenômeno jurídico da revogação tácita da norma anterior pela norma subsequente.

Nesse sentido, o Acórdão nº CSRF/04-00.362 da 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementado:

Acórdão nº CSRF/04-00.362

“MULTA - DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÃO IMOBILIÁRIA (DOI) - APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

Cabível a exigência da multa por atraso na apresentação da Declaração de Operações Imobiliárias após o prazo de 20 dias fixado na Instrução Normativa SRF nº 50, de 1995, tendo por base o disposto no § 1º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.510, de 1976. Não prevalece o procedimento administrativo previsto na NE CIEF/CSF nº 027, de 1990, vez que derogada pela NE SRF/COTEC/COFIS nº 05, de 1996.”

DA DELEGAÇÃO LEGAL PARA FIXAÇÃO DO PRAZO DE ENTREGA

O Recorrente defende a inaplicabilidade da multa, no período compreendido entre janeiro de 1988 a dezembro de 1999, em razão de suposta ausência de delegação legal ao Secretário da Receita Federal para fixar os prazos de entrega da declaração.

Realmente, o Decreto-Lei nº 1.510/76, em sua redação de berço, expressamente atribuía à Secretaria da Receita Federal a competência para regulamentar a forma como as informações deveriam ser prestadas pelo serventuário e para fixar prazo o cumprimento da obrigação, além de cominar o valor da multa aplicável, em caso de descumprimento.

Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976

Art 15. Os serventuários da Justiça responsáveis por Cartório de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, ficam obrigados a fazer comunicação à Secretaria da Receita Federal dos documentos lavrados, anotados, averbados ou registrados em seus Cartórios e que caracterizam aquisição ou alienação de imóveis por pessoas físicas, conforme definidos no art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974.

§1º A comunicação deve ser efetivada em formulário padronizado e em prazo a ser fixado pela Secretaria da Receita Federal.

§ 2º O não cumprimento do disposto neste artigo sujeitará o infrator a multa correspondente a 1% (um por cento) do valor do ato.

Posteriormente, o art. 72 da Lei nº 9.532/97, com efeitos a contar de 01/01/98, deu nova redação ao § 1º do aludido art. 15 do Decreto-lei nº 1.510/76, estabelecendo que “*A comunicação deve ser efetuada em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal*”.

Objetivamente, analisando-se o caso à luz do contexto literal da norma legal, não ressobram dúvidas quanto à existência de diferenças entre a redação originária do citado §1º (*A comunicação deve ser efetuada em formulário padronizado e em prazo a ser fixado pela Secretaria da Receita Federal*) e a nova redação dada pelo art. 72 da Lei nº 9.532/97 (*A comunicação deve ser efetuada em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal*).

Entendo, nada obstante, que a modificação da redação do dispositivo em tela em nada alterou a competência da SRF para estipular o prazo de entrega da DOI.

Mostra-se imperioso trazer a lume que no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

*§2º A obrigação acessória **decorre da legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
(grifos nossos)*

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nos parece claro que a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto

prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Igualmente, não é demasiado cuidado lembrar que a imposição de obrigação acessória não demanda a promulgação de lei *stricto sensu*, podendo elas ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante as espécies normativas encartadas nos artigos 96 e 100 ambos do CTN, assim inseridas no conceito de “Legislação Tributária”, na denominação adotada pelo *codex*.

Código Tributário Nacional - CTN

*Art. 96. A expressão "**legislação tributária**" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Registre-se que dentre as hipótese de reserva legal em matéria tributária previstas taxativamente no art. 97 do Código Tributário Nacional, não consta consignado o estabelecimento da obrigação tributária acessória, mas, tão somente, a instituição de tributos e a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a dispositivos fixados em lei, ou para outras infrações nela definidas.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

No caso em apreço, a obrigação dos Serventuários da Justiça responsáveis por Cartório de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, de comunicar à Secretaria da Receita Federal os documentos lavrados, anotados, averbados ou registrados em seus Cartórios e que caracterizam aquisição ou alienação de imóveis por pessoas físicas, encontra-se prevista no *caput* art. 15 do Decreto-Lei nº 1.510/76, que ostenta força de lei formal.

Por outro lado, a penalidade a ser imposta em caso de descumprimento da obrigação acima citada encontra-se cominada no §2º do mesmo Dispositivo Legal acima mencionado, inexistindo, portanto, qualquer violação à reserva legal.

Recorde-se, por relevante, que o art. 16 da Medida Provisória nº 1.788/98, convertida na Lei nº 9.779/99, estatui de forma expressa que “*Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável*”.

Inexistem dúvidas, portanto, a competência legislativa das Normas Complementares, tais como as Instruções Normativas, para a imposição de Obrigações Acessórias.

Envolta no ordenamento jurídico realçado nas linhas precedentes, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 50/95, cujo estatuiu como obrigação acessória do Serventuário da Justiça a obrigação da entrega da DOI no prazo de até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da lavratura, anotação, averbação ou registro do ato (operação imobiliária).

Instrução Normativa nº 50, de 30 de outubro de 1995

Art. 8º A entrega da DOI deve ser efetuada até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da lavratura, anotação, averbação ou registro do ato (operação imobiliária).

Com o advento da Lei nº 9.532/97, cujo art. 72 conferiu nova redação ao § 1º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.510/76, estabelecendo que a entrega da DOI deveria ser efetuada em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal, o Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto no art. 15 do Decreto-lei nº 1.510/76 e nos artigos nº 71 e 72 da Lei nº 9.532/97, fez publicar a Instrução Normativa nº 04/98, vazada nos seguintes termos:

Instrução Normativa SRF Nº 4, de 12 de janeiro de 1998

Art. 1º Aprovar o programa gerador de Declaração Sobre Operações Imobiliárias - DOI, em disquete, na versão 2.0, para uso obrigatório pelos Cartórios de Ofício de Notas, de Registro de Imóveis e de Registro de Títulos e Documentos.

Parágrafo único. O programa a que se refere este artigo será posto à disposição dos Cartórios no site da Secretaria da Receita Federal - SRF ou em suas unidades administrativas.

Art. 2º A declaração em disquete deverá ser apresentada sempre que ocorrer operação que caracterize aquisição ou alienação de imóvel, realizada por pessoa física ou jurídica, cujos documentos sejam lavrados, anotados, averbados, matriculados ou registrados em seus cartórios.

**UTILIZAÇÃO DO PROGRAMA GERADOR DA DECLARAÇÃO
EM DISQUETE**

Art. 3º O programa aprovado por esta Instrução Normativa deve ser utilizado para declarar as operações:

I - realizadas a partir de 1º de janeiro de 1998;

II - relativas a exercícios anteriores, inclusive as retificadas e canceladas, quando a entrega for realizada a partir de 21 de janeiro de 1998.

Parágrafo único. Para declarar as operações realizadas no mês de dezembro de 1997, e demais declarações que estiverem fora de prazo e, ainda, que sejam apresentadas até 20 de janeiro de 1998, deverá ser utilizado o programa gerador de declaração ou o formulário aprovados pela Instrução Normativa SRF nº 50/95.

PRAZO E LOCAL DE ENTREGA

Art. 4º A declaração deverá ser apresentada até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao que ocorrer a operação que caracterize a aquisição ou alienação do imóvel.

Art. 5º A entrega deverá ser feita na unidade da Secretaria da Receita Federal que jurisdiciona o Cartório.

Na sequência da lapidação legislativa, o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 163/99, elasteceu o prazo para a entrega da DOI em meio magnético para o último dia útil do mês subsequente ao da lavratura, anotação, averbação, matrícula ou registro do documento.

Instrução Normativa SRF nº 163, de 23 de dezembro de 1999

Art. 4º - A DOI deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da lavratura, anotação, averbação, matrícula ou registro do documento.

Igual disposição encontra-se igualmente assentada no art. 4º da Instrução Normativa nº 56/2001.

Merece ser ainda lembrado que o art. 940 do Regulamento do Imposto de Renda também confere à Secretaria da Receita Federal a competência para estipular o prazo para a entrega da DOI, nestas exatas palavras:

Regulamento do Imposto de Renda

*Art. 940. Os serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos ficam obrigados a fazer comunicação à Secretaria da Receita Federal, em formulário padronizado e **no prazo que for fixado**, dos documentos lavrados, anotados, averbados ou registrados em seus cartórios e que caracterizem aquisição ou alienação de imóveis por pessoas físicas (Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 15 e § 1º). (grifos nossos)*

§ 1º A comunicação deve ser efetuada em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 72).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, nas hipóteses de aquisições de imóveis por pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 71).

Art. 976. Será aplicada a multa de um por cento do valor do ato aos serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, pelo não cumprimento do disposto no art. 940 (Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 15, e § 2º).

Corroborando o entendimento acima esposado a Jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, conforme exemplificado abaixo:

*APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº
2004.72.00.007653-3/SC*

Rel. Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

D.J.U. de 24/08/2005

*TRIBUTÁRIO - SERVENTUÁRIO DA JUSTIÇA RESPONSÁVEL
POR CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS - ATOS DE
AQUISIÇÃO OU ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS POR PESSOAS
FÍSICAS - ATRASO NA COMUNICAÇÃO À SECRETARIA DA
RECEITA FEDERAL - MULTA - APLICABILIDADE - OFENSA
DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA.*

1- Não há qualquer vício no se atribuir à autoridade administrativa fiscal a complementação da legislação tributária. Isso em nada interfere no princípio da legalidade tributária.

2 - A autoridade administrativa sempre teve a incumbência de fixar o prazo para cumprimento da obrigação dos serventários da Justiça responsáveis por Cartório de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, de comunicar à Secretaria da Receita Federal dos documentos lavrados, anotados, averbados ou registrados em seus Cartórios e que caracterizam aquisição ou alienação de imóveis por pessoas físicas (art. 15 do Decreto-Lei nº 1.510/76).

3 - A Lei nº 9.532/97 deu nova redação ao § 1º do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.510/76, mas não retirou da Secretaria da Receita Federal a competência para fixar o prazo de cumprimento da obrigação. Interpretação lógico-sistemática.

4 - O não cumprimento da obrigação no prazo fixado pela Receita Federal sujeita o infrator ao pagamento da multa prevista na legislação.

No seu voto condutor, assim destaca o Rel. Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira:

AMS nº 2004.72.00.007653-3/SC

“É evidente que o legislador, ao atribuir à Secretaria da Receita Federal a competência para aprovar a forma de como a comunicação deve ser efetuada, manteve com ela a incumbência de fixar prazo para o cumprimento da obrigação. O fato de não ter sido expresso nesse sentido não altera essa conclusão. Conforme já assinalou o Ministro Sálvio de Figueiredo, "a interpretação de uma norma, muito embora parte inicialmente do critério legal, reclama outros métodos de exegese, dentre os quais o lógico-sistemático, haja vista que as normas jurídicas não existem isoladamente, mas em conexão com as demais que formam o ordenamento jurídico, e sobretudo, com os princípios que o informam " (REsp 2003/RJ, 4ª Turma, DJ de 09.10.90, p. 10898).

Prazo é o interregno entre dois termos, o inicial e o final. Diz respeito ao tempo, momento ou ocasião apropriada, ou disponível, para que os atos se realizem. Em diversas oportunidades o nosso ordenamento atenta para a circunstância temporal. O tempo tem função de relevo nas relações jurídicas: é causa de aquisição de direitos; conduz à extinção das relações jurídicas, em razão da inércia do titular do direito; institui o requisito de validade de alguns direitos, cujo exercício depende de certo prazo. Em suma, tem força criadora e destrutiva de direitos.

Dentro dessa ordem de ideias, retirar da autoridade administrativa a possibilidade de fixar o prazo para cumprimento da obrigação é tornar a norma do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.510/76 sem efetividade.

Segundo a impetrante, a multa prevista no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.510/76 somente é aplicável na hipótese de descumprimento da obrigação do serventário da Justiça. Ou seja, ele pode levar dois, três, ou até mesmo dez anos sem cumprir a obrigação. No momento em que fizer a comunicação, deixou de descumprir a regra legal, não sendo mais cabível a aplicação da penalidade.

Isso atenta contra a segurança jurídica e seria desastroso para os cofres públicos, principalmente se considerarmos que as informações prestadas pelo serventário da Justiça servem para que a Receita Federal faça o cruzamento dos dados do contribuinte, método eficiente na fiscalização do correto recolhimento do imposto de renda. De nada adiantaria a Receita Federal receber informações de fatos acontecidos a mais de cinco anos, pois o direito de cobrar já estaria atingido pela prescrição.

Dessarte, a tese propugnada pela impetrante conduz ao absurdo e toda interpretação da lei que leve ao absurdo deve ser afastada. A prevalecer a sua interpretação, o art.15 do Decreto-Lei nº 1.510/76 seria inteiramente inútil e vazio de conteúdo e o sistema repele a interpretação que conduza à inutilidade das normas legais.

Pelos motivos expostos, não há, no caso, ofensa ao princípio da legalidade”.

Também o Superior Tribunal de Justiça, no Julgamento do REsp nº 492.141/SC entendeu que a modificação introduzida pelo art. 72 da Lei nº 9.532/97, ao modificar a redação do §1º do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.510/76, visou a colocar a Administração Tributária na *Era da Informática*.

“É certo que a Lei busca a entrega das declarações. No entanto, quer que a comunicação seja feita "em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal." (DL 1.510/76, § 1º, art. 15, acrescentado pela Lei 9.532/97). Neste caso, o intuito é colocar a Administração da Era da Informática, modernizando o procedimento administrativo, acrescentando-lhe celeridade, economia e eficiência.” (REsp nº 492.141/SC, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros; DJ 15/12/2003 p. 199)

Deve-se atentar que o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A ser vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

Ademais, perfilando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Revela-se pertinente salientar que é vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/93.

DA REDUÇÃO DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DOI.

O Recorrente requer a redução da penalidade em 25% (ou redução a 75% do valor lançado), em razão da falta da intimação para a entrega das Declarações, conforme previsão contida no art. 8º, § 2º, inciso II, alínea "b", da Lei 10.426/2002.

Aduz em defesa que na decisão aviada no acórdão nº 106-16.870, prolatada nos autos do processo nº 10680.014522/2002-19, a Turma Julgadora entendeu que a redução da multa seria legítima, sendo que, em ambos os casos a intimação não foi efetuada.

Examinando, com cuidado, o Acórdão Paradigma indicado, verificamos que a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, mesmo reconhecendo que o Auditor Fiscal não estava obrigado a intimar o Sujeito Passivo a entregar as DOI, considerou que, caso a Autoridade Lançadora tivesse realizado tal intimação seria “*plausível presumir que o contribuinte cumpriria a intimação do Auditor-Fiscal, sendo de justiça a redução da multa por omissão das DOI em 25%.*”

Tal presunção, *data maxima venia*, ao meu sentir, não tem fundamento.

O Recorrente estava obrigado, por força de lei formal, a entregar as DOI à Receita Federal, na forma estabelecida pela RFB, sob pena de multa devidamente cominada em lei e, mesmo ciente de tal obrigação e penalidade, quedou-se inerte, descumprindo conscientemente a Obrigação Tributária Acessória que lhe fora imposta.

Cumprimento de obrigação legal não se presume !

O próprio §3º do art. 113 do CTN estatui que o simples fato da inobservância da obrigação acessória, *de per se*, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Conforme descrito no art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária ostenta natureza objetiva, independentemente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Constatado descumprimento da obrigação, é dever da Autoridade Fiscal proceder à lavratura do competente Auto de Infração, sob pena de responsabilidade funcional.

Tratando-se a redução de multa de hipótese de renúncia fiscal, estabelecida em proveito do Autuado, o adimplemento de todas as condições previstas na lei para a concessão de tal benefício tem que restar plenamente demonstrado e comprovado nos autos, nunca presumido, sob pena de negativa de vigência ao art. 111 do CTN.

Nesse sentido, se fosse de se presumir que o Recorrente iria entregar as DOI mediante intimação, porque então não o fez em razão simplesmente do comando da Lei, ou então, mesmo durante o desenvolvimento da ação fiscal, independentemente da intimação ?

Se o Autuado, mesmo sem intimação, tivesse entregue as DOI durante o desenvolvimento da ação fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração, poder-se-ia, até, admitir como cumpridos os requisitos legais indispensáveis à redução pretendida.

Processo nº 10680.013230/2002-51
Acórdão n.º **9202-003.988**

CSRF-T2

Fl. 442

Todavia, não estando satisfeitas as condições previstas no §2º, II, 'b', do art. 8º da Lei nº 10.426/2002, não há que se falar em redução da multa.

CONCLUSÃO

Pelas razões ora expendidas, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.