



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

**Processo nº** : 10845.007123/94-38  
**Recurso nº** : 129.719  
**Acórdão nº** : 303-32.509  
**Sessão de** : 20 de outubro de 2005  
**Recorrente** : DESPACHANTES ADUANEIROS MAIA  
**Recorrida** : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

DCTF. LEGALIDADE. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista no disposto na legislação de regência.

DENUNCIA 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, RETROATIVIDADE BENIGNA. Em se tratando de penalidade, aplica-se o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, “c”).

**Recurso voluntário parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para aplicar a retroatividade benigna à penalidade, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bártoni, que davam provimento.

ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente e Relatora

Formalizado em: 27 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Rubens Carlos Vieira.

mmmm

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

## RELATÓRIO

Transcrevo, para adotá-lo, o Relatório da decisão recorrida, prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP:

“Contra a empresa acima identificada foi lavrado o auto de infração de fl. 01 exigindo-lhe a multa de 4.988,78 Ufir em virtude de atraso na entrega de Declarações de contribuições de tributos federais (DCTF) para os períodos indicados nos demonstrativos de fl.03 e 04.

A autuação foi fundamentada na Lei nº 7.799 de 1989, art. 66; na Lei 8.383 de 1991, art. 3, I; na Lei nº 2.065 de 1983, art. 10; no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/80), art. 654, VII; na IN – DPRF nº 65 de 1991 e na IN – SRF nº 68 de 1993, art. 2º.

Inconformada, a interessada ingressou com a impugnação de fls. 36/40 alegando, em preliminar, erro nos demonstrativos de multas, uma vez que foi mencionado que as DCTF foram entregues em 21/01/1991 quando o correto seria 21/01/1994.

Ainda em preliminar alegou que a penalidade imposta não teria aplicação nos caso dos autos porque operou-se a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, pois as DCTF foram entregues em 21/01/1994 enquanto o auto de infração foi lavrado em 28/12/1994, ou seja, após quase 12 meses.

Quanto ao mérito alegou que com a entrega das DCTF ocorre a confissão espontânea de dívida perante a Secretaria da Receita Federal e inexistindo erros materiais ou outras causas relativas às quantias devidas torna-se desnecessário a emissão de notificação de lançamento.”

A instância *a quo* manteve a exigência em decisão assim ementada:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 1993

Ementa: DECLARAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS E TRIBUTOS FEDERAIS. MULTA APOR ATRASO ENTREGA NA ENTREGA.

É devida a multa no caso de entrega da DCTF fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente.

Lançamento Procedente”

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

Inconformado, o sujeito passivo recorre a este Conselho, repetindo os mesmos argumentos de que se valeu na fase impugnatória, alegando, ainda, a ilegalidade da cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, cuja constitucionalidade, alega, já foi reconhecida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

O comprovante do depósito para garantia de instância encontra-se à fl. 110.

O processo foi a mim distribuído, conforme despacho de fl. 113, última dos autos.

É o relatório.

*and*

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

## VOTO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

Conheço do recurso, que é tempestivo, trata de matéria de competência deste Colegiado e se encontra acompanhado de garantia de instância.

A lide diz respeito à aplicação de multa por atraso na entrega de DCTF.

A meu ver, é cabível a imputação de tal penalidade. Se não, vejamos.

Um dos argumentos que normalmente são trazidos refere-se à legalidade de tal imputação.

Nesse passo, 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?  
*Anelise Daudt Prieto*

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

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. *AnoP*

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

(...)

**§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de 5 (cinco) informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.**

**§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 (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 à 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, à qual me filio, é no sentido de que não foi ferido o princípio da reserva legal. Nesse sentido, os votos do Eminente 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: “É 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 jurisprudenciais.”

Portanto, concluo pela legalidade da imputação.

A outra razão comumente levantada diz respeito ao cabimento da aplicação do instituto da denúncia espontânea.

A meu ver, também não procede. Tal entendimento é pacífico no 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.

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 Eminente Ministro José Delgado, do qual extraio o seguinte excerto:

*ANP*

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

“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 pode 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 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

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

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.”

Descabida, também, a reclamação quanto aos juros de mora com base na SELIC.

Não há inobservância do previsto no art. 192, parágrafo 3º, da Constituição Federal, que limita a taxa de juros a 1% ao ano, eis que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que tal dispositivo constitucional não é auto-aplicável (Ac do Pleno, 01/08/94, Relator Min Francisco Rezek, RDA, 198/245, 1994).

Além disso, o Primeiro Conselho de Contribuintes já entendeu que:

“A proibição constante do art. 192 § 3º da C.F., por ser pertinente às regras de concessão de créditos no sistema financeiro nacional, é inaplicável a pagamento de tributos.” (Acórdão n.o. 102-41.427, de 20 de março de 1997)

Por outro lado, nos termos do artigo 161, parágrafo 1º, do CTN, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. Porém, a cobrança de juros de mora com base na Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia – SELIC encontra respaldo na Lei n.o. 9.065, de 20/06/95 que, em seu artigo 13, dispõe:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Processo nº : 10845.007123/94-38  
Acórdão nº : 303-32.509

Como a lei dispõe de outra forma, há de ser mantida a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC.

Por outro lado lembro que, de acordo com o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, "c"), deve ser observado, se resultar em benefício para a recorrente, o disposto na ressalva do art. 7º, parágrafo 4º, da IN SRF nº 255, de 11/12/2002<sup>1</sup>, 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 penalidade menos gravosa.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para que seja aplicado o princípio da retroatividade benigna.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2005



ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora

---

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