



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10875.004336/00-80
SESSÃO DE : 10 de novembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476
RECURSO Nº : 127.356
RECORRENTE : UNITED AIR LINES INC.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

A cobrança de multa por atraso na entrega de DCTF tem previsão legal e deve ser efetuada pelo Fisco, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não é aplicável às obrigações acessórias, que tratam de atos formais criados para facilitar o cumprimento das obrigações principais, embora sem relação direta com a ocorrência do fato gerador. Nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, o simples fato da inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 10 de novembro de 2004

HENRIQUE PRADO EMGDA
Presidente

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora

10.11.2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, WALBER JOSÉ DA SILVA, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM (Suplente). Ausente a Conselheira SIMONE CRISTINA BISSOTO.

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476
RECORRENTE : UNITED AIR LINES INC.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

RELATÓRIO

A empresa supracitada recorre a este Colegiado de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas- SP.

DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Por entender objetivo e esclarecedor, adoto e transcrevo o Relatório de fl. 35, parte integrante da decisão de primeira instância administrativa:

“Trata-se de auto de infração (fls. 08), relativo à exigência de multa por atraso na entrega das DCTF dos períodos 1º a 3º trimestre de 1999, no montante de R\$ 2.350,94, já com a redução de 50% na forma prevista na legislação de regência.

2. Em 11/12/2000, a contribuinte, por seu representante legal, interpôs impugnação de fls. 01/07, acompanhada dos documentos de fls. 08/23, argumentando:

2.1. em preliminar, que a autoridade fiscal pretende cobrar multa por atraso na entrega da DCTF com base em Instruções Normativas da SRF, as quais pertencem ao ordenamento infra-legal e segundo seu entendimento não podem criar obrigações tributárias, nem muito menos penalidade pelo seu descumprimento. Se existem obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias para serem cumpridas, a impugnante as cumpre (entrega de DIRF e DIRPJ/DIPJ), mas devem ser determinadas por lei. Cita o art. 113 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), o art. 5º, inciso II e 150 da Constituição Federal de 1988, bem como acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo e acórdão e apelação do Tribunal de Alçada Cível do Rio de Janeiro, no intuito de embasar a sua tese;

2.2. no mérito, mesmo não havendo lei para a entrega das DCTF, entregou-as por vontade própria, porém fora do prazo fixado na norma infra-legal, valendo-se da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

2.3. nessa linha de raciocínio, entende estar amparada pela denúncia espontânea, pois para que se reconheça a exclusão da

ELMCA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

responsabilidade, mister se faz que a denúncia seja apresentada antes de qualquer procedimento de fiscalização; e, tendo cumprido sua obrigação antes de qualquer procedimento de ofício, estaria isenta de qualquer penalidade. Cita doutrina, jurisprudência do Conselho de Contribuintes e acórdão do Egrégio Tribunal Regional Federal em apoio de sua tese.

Por fim, requer seja acolhida a sua impugnação e decretada a improcedência do auto de infração”.

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 11 de março de 2002, os Membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, por unanimidade de votos, proferiram o Acórdão DRJ/CPS Nº 667 (fls. Fls. 33/39), cuja ementa transcrevo:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 11/12/2000

Ementa: INEXISTÊNCIA DE LEI. O Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, que faz referência aos Decretos-leis 1.968, de 23 de novembro de 1982 e 2.065, de 26 de outubro de 1983, estabeleceu o cumprimento das obrigações acessórias, tendo mais tarde com base nele sido regrado o valor das multas através das Instruções Normativas 73/94 e 73/96.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CUMPRIMENTO EXTEMPORÂNEO. PENALIDADE. O cumprimento da obrigação acessória – apresentação de DCTF – fora dos prazos previstos na legislação tributária, sujeita o infrator à aplicação das penalidades legais, reduzidas à metade no caso de apresentação anterior a qualquer procedimento de ofício.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não alberga ela a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF. Entendimento consentâneo com o esposado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Lançamento Procedente”.

EMILIA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada da decisão singular em 07/08/2002 (AR á fl. 42), a empresa, tempestivamente, em 04/09/2002, protocolizou o recurso de fls. 46/54, instruído com os documentos de fls. 55/65, apresentando as seguintes razões de defesa:

1) Da Ofensa ao Princípio Constitucional da Estrita Legalidade Tributária:

- O Acórdão recorrido procurou demonstrar, em síntese, que a instituição de “obrigações acessórias” relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal estaria prevista no art. 5º do DL nº 2.124/84, e que a infração aplicável pelo descumprimento da referida obrigação acessória também teria como base o mesmo art. 5º, agora em seu § 3º, c/c §§ 3º e 4º do art. 11 do DL nº 2.065/83.
- Ocorre que a aplicação da multa tem como “suporte legal” o art. 4º da Instrução Normativa nº 73/96, Instrução que, a seu turno, possui como “fundamento jurídico de validade” a Portaria MF nº 118/84, na qual o Ministro da Fazenda delegou ao Secretário da Receita Federal, a competência que lhe fora atribuída pelo já mencionado art. 5º do DL nº 2.124/84.
- Afrontou-se, assim, o Princípio da Estrita Legalidade porque a exigibilidade de apresentação da DCTF e eventual multa pelo descumprimento da apresentação ou apresentação extemporânea reside na Portaria nº 118/84, que não é lei *stritu sensu*.
- A leitura do art. 150, I, da CF, e do § 2º, do art. 113, do CTN, levam à conclusão que uma Portaria não pode constituir-se no “fundamento jurídico” de uma obrigação, nem tampouco criar penalidade pelo descumprimento da mesma obrigação.
- Se a delegação tivesse sido criada por lei *stritu sensu*, seria a exigência válida, o que não é o caso dos autos.

2) Do não Enquadramento da United Airlines como Sujeito Passivo da Obrigação Acessória Relativa à Entrega da DCTF:

- As disposições contidas na IN SRF nº 73/96 levam à conclusão de que a recorrente não se enquadra como sujeito passivo da “obrigação acessória” relativa à entrega da DCTF.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

- Isto porque o inciso I do art. 2º daquela IN estabelece que deverá apresentar a DCTF o estabelecimento, cujo valor mensal dos tributos e contribuições a declarar seja igual ou superior a R\$ 10.000,00. Assim, situação oposta resulta em “norma isentiva”.
- Outra “norma isentiva” decorre do art. 6º da mesma IN, pois aquele dispositivo dispõe que a DCTF será apresentada por pessoa jurídica que esteja obrigada ao pagamento de IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS, PASEP, COFINS e CPMF. Portanto, somente devem cumprir a “obrigação acessória” as Pessoas Jurídicas que não estejam albergadas por qualquer norma de isenção tributária. Contudo, a UNITED AIRLINES é empresa isenta.
- O Acordo sobre transporte aéreo celebrado entre a República Federal do Brasil e os Estados Unidos da América foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 220, de 11/12/1991 e promulgado pelo Decreto nº 446, de 07/02/1992. Considerando-se os requisitos constantes no inciso VIII, do art. 84, da CF/88, o Decreto nº 446 constitui lei “em sentido estrito”, tanto do ponto de vista formal, como material. Esta lei deve prevalecer mesmo na eventualidade de um preceito legal posterior vir dela divergir.
- O art. 8º, § 4º, do Decreto nº 446, de 07/03/92, assim dispõe: *“As empresas aéreas de uma Parte Contratante terão o direito de converter e remeter para seu país, a pedido, as receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas. A conversão de imediato, SEM IMPEDIMENTO OU TAXAÇÃO, à taxa de câmbio em vigor para transações e remessas correntes na data da conversão e remessa. Se uma das partes contratantes exigir a apresentação de uma solicitação para a conversão e remessa, as empresas aéreas da outra parte contratante poderão apresentar as solicitações livres de exigências de documentos excessivos ou discriminatórios”*.
- É reconhecida a supremacia dos tratados internacionais (quando obedecidos os requisitos constantes do inc. VIII, do art. 84, da CF), em, detrimento da legislação interna que com este não se coadune (§§ 2º e 5º, da CF e art. 98 do CTN).
- Destarte, a empresa ora recorrente está abrigada pela “norma de isenção” e deve ser excluída do pólo passivo da relação jurídica relativa à apresentação de DCTF.

EUCA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

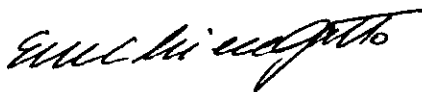
3) Da Exclusão da Responsabilidade pela Aplicação do Instituto Jurídico da Denúncia Espontânea:

- Também deve ser afastada a alegação contida no Acórdão recorrido de que o instituto da denúncia espontânea não se aplica para as “obrigações acessórias” formais (aquelas que não tem qualquer relação como o fato gerador da obrigação principal).
- Esta distinção, contudo, não foi feita pela lei (art. 138, CTN), que dispõe que duas condições devem ser observadas, quanto a este instituto: (a) o valor do débito a ser pago, se houver, deve ser acrescido de juros de mora e correção monetária (ou apenas juros SELIC, a partir de 01/95); (b) a iniciativa pelo contribuinte denunciante deve ser tomada antes de iniciado qualquer procedimento fiscal. Como a condição prevista na letra (a) não se aplica ao presente caso, por não existir débito, e tendo sido verificada a observância daquela prevista na letra (b), aplica-se, ao caso em análise, o instituto da denúncia espontânea. Cita doutrina e jurisprudência administrativa que respaldam seu entendimento.
- Requer o provimento de seu apelo recursal.

Às fls. 68 a 88 consta a “Relação de bens e direitos para arrolamento”, para garantia de juízo.

À fl. 101 consta o encaminhamento do processo ao Terceiro Conselho de Contribuintes, tendo o mesmo sido distribuído a esta Conselheira numerado até a folha 102 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório.



RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

VOTO

O recurso de que se trata apresenta todos os requisitos para sua admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Preliminarmente, a Recorrente argumenta que a obrigatoriedade de entrega das DCTF's é uma exigência de natureza acessória e não está prevista em Lei, no sentido estrito, assim como a multa para a entrega extemporânea ou mesmo para a não entrega das DCTF's também não está prevista em Lei (sentido estrito). Argúi que a citada exigência, bem como a penalidade, foram previstas em atos, instruções e portarias, tendo valor meramente administrativo e, portanto, com afronta ao Princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Contudo, seu entendimento sobre esta matéria está equivocado. Senão vejamos.

Embora a obrigatoriedade de entrega das DCTF's seja uma obrigação acessória, a multa pelo inadimplemento da mesma está legalmente prevista no art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13/06/1984, *in 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 §§ 2º, 3º e 4º do artigo 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".

Por sua vez, o referido artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968/82, com a redação que lhe foi dada pelo art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83, determina que, *in verbis*:

"Art. 11. A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como

ELUC

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

(...)

§ 3º. Se o formulário padronizado (...) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

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

Os comandos normativos supra-transcritos afastam qualquer dúvida no sentido de que a criação de obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela SRF e mesmo a aplicação de multas pelo não cumprimento dessas mesmas obrigações, ou o cumprimento a destempo, não estão legalmente previstos, como quer acreditar o Recorrente.

Por outro lado, a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias, prevista no *caput* do art. 5º do DL nº 2.124/84, foi delegada pelo Ministro da Fazenda ao Secretário da Receita Federal, através da Portaria MF nº 118/84, *in verbis*:

“O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições,

RESOLVE

1. Delegar ao Secretário da Receita Federal a competência que lhe foi atribuída pelo art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.”

Em seqüência, esta última Autoridade baixou a IN/SRF nº 73/94, dispondo sobre a penalidade a ser aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória.

Portanto, no processo em análise, concretiza-se a subsunção do fato à norma, razão pela qual a alegação do Recorrente de que a exigência de entrega da DCTF, bem como a multa a ser aplicada no caso de entrega extemporânea ou mesmo de não entrega daquela Declaração, têm valor meramente administrativo, afrontando o Princípio Constitucional da Estrita Legalidade em Matéria Tributária, deve ser afastada.

EMCA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

Duas outras matérias nos são submetidas à apreciação.

A primeira refere-se ao não enquadramento da UNITED AIRLINES como sujeito passivo da obrigação acessória relativa à entrega da DCTF. Isto porque, segundo a recorrente, “o estabelecimento cujo valor mensal dos tributos ou contribuições a declarar seja inferior a R\$ 10.000,00, não está obrigado a apresentar DCTF”, como decorrência do disposto no inc. I, do art. 2º, da IN SRF nº 73/96. Considera, assim, a existência de “norma isentiva” quanto à referida apresentação. Ademais, aponta a existência de outra “norma isentiva”, segundo seu entendimento, por força do art. 6º da mesma Instrução Normativa, uma vez que é isenta em relação ao pagamento dos tributos federais, por força do Acordo sobre transporte aéreo celebrado entre a República Federativa do Brasil e os Estados Unidos da América, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 220, de 11/12/91 e promulgado pelo Decreto nº 446, em 07/02/92, nos termos do art. 8º, § 4º, deste último.

Ocorre que o citado dispositivo legal apenas trata da conversão e remessa de receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas. Dispõe, ainda, que a conversão e remessa dessas receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou taxaço, à taxa de Câmbio em vigor para transações e remessas correntes na data da conversão ou remessa.

A matéria objeto destes autos em nada se aproxima de qualquer restrição à conversão ou remessa de excedentes.

É evidente que, no caso específico da existência dessas receitas, não poderá haver qualquer impedimento ou taxaço.

O problema, contudo, não está nas receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas e, sim, nessas últimas somas. Qualquer empresa, mesmo estrangeira, tem receitas e despesas locais, sejam administrativas, com pessoal, com taxas, etc. Assim, independentemente da isenção outorgada nos termos do Acordo supracitado, não se exclui a obrigação acessória de entrega da DCTF, nem da multa decorrente de não entrega ou entrega a destempo.

Ademais, o inciso 1 do art. 5º do mesmo Decreto nº 446/92, assim dispõe, in verbis:

“Art. 5º. Aplicação de Leis.

1. As leis, regulamentos e procedimentos de uma Parte Contratante, incluindo os relativos à entrada, permanência ou saída de seu território de aeronaves engajadas na navegação aérea internacional, ou à operação e à navegação de tais aeronaves,

EUSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

serão obedecidos pela empresa aérea ou empresas aéreas da outra Parte Contratante, na entrada, na saída e durante a permanência no citado território “. (grifei)

Quando um dispositivo legal utiliza o termo “incluir”, é porque, além daquilo que estiver sendo incluído, existem outras leis, regulamentos e procedimentos a serem obedecidos, mesmo no que se refere à permanência no território das Partes Contratantes.

Ora, um dos procedimentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, que é órgão legal e regular de uma das Partes Contratantes, é o da entrega da DCTF. Não há, por isso, qualquer “isenção” quanto à entrega da DCTF, obrigação acessória, nem em relação à não aplicabilidade de penalidade cabível, no caso de seu descumprimento ou do cumprimento fora do prazo regulamentar.

A segunda matéria a ser apreciada refere-se ao Instituto Jurídico da Denúncia Espontânea.

Argumenta a Recorrente que as únicas condições a serem cumpridas, quanto à mesma, são: (a) o valor do débito a ser pago, se houver, deverá ser acrescido de juros de mora e correção monetária (ou apenas de juros Selic, a partir de Janeiro de 1995) e, (b) a iniciativa pelo contribuinte denunciante deve ser tomada antes de iniciado qualquer procedimento fiscal.

Destaca que a primeira condição deve ser afastada, porque não existe valor de débito.

Quanto à segunda, insiste na aplicação do instituto, acreditando que o mesmo, previsto no art. 138 do CTN, é aplicável à hipótese destes autos.

É bem verdade que, no caso vertente, a Interessada apresentou espontaneamente as DCTF's, antes de qualquer atividade administrativa da fiscalização, como reconheceu a própria autoridade julgadora *a quo*.

Contudo, mesmo que tal fato tenha ocorrido, a aplicação da multa permanece pertinente, uma vez que, tratando-se de obrigação acessória, a ela não se aplica o instituto da denúncia espontânea, no entendimento desta Conselheira.

Isto porque, nos exatos termos do art. 113 do CTN, a inobservância do cumprimento da obrigação acessória faz com que a mesma se converta em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ou seja, a exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea da infração se refere à multa de ofício relativa à obrigação principal, qual seja, aquela decorrente da falta de pagamento do tributo, não alcançando a obrigação acessória.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.356
ACÓRDÃO Nº : 302-36.476

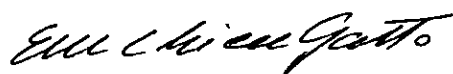
Este é o entendimento dominante no Superior Tribunal de Justiça, conforme pode ser verificado em vários julgados, dentre os quais citamos:

- Embargos de Declaração em Agravo de REsp nº 258241/PR, publicado no DJ de 02/04/2001;
- REsp 308.234/RS, Relator Min. Garcia Vieira, julgado em 03/05/2001;
- Agravo Regimental no REsp nº 258141/PR, publicado no DJ de 16/10/2000;
- EAREsp 258.141/PR, Relator Min. José Delgado, publicado no DJ em 04/04/2001.

No mesmo diapasão, são inúmeros os Acórdãos proferidos nos Conselhos de Contribuintes sobre a não aplicação do benefício da denúncia espontânea, no caso de prática de ato puramente formal do contribuinte entregar, com atraso, a DCTF, como bem consta no voto condutor do Acórdão recorrido, que ratifico.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, considerando que a atividade de lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, sujeitando os órgãos administrativos à estrita observância do princípio da legalidade, principalmente quanto à aplicação da legislação tributária pertinente, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004



ELIZABETH EMILIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora