



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

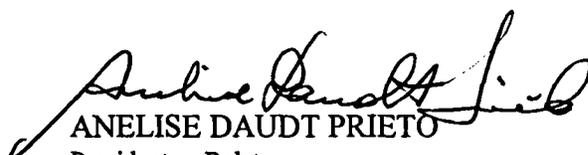
Processo nº : 10980.008366/2004-26
Recurso nº : 133.821
Acórdão nº : 303-32.903
Sessão de : 23 de fevereiro de 2006
Recorrente : ARZUA & KOHLER ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C
Recorrida : DRJ/CURITIBA/PR

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

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente e Relatora

Formalizado em: 07 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiuza e Tarásio Campelo Borges. Ausente o Conselheiro Marciel Eder Costa.

Processo nº : 10980.008366/2004-26
Acórdão nº : 303-32.903

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, que passo a transcrever:

“Versa o presente processo sobre auto de infração lavrado com base nos dispositivos legais enunciados à fl. 12, mediante o qual é exigido do contribuinte em epígrafe o crédito tributário total de R\$ 2.006,90, referente a multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativa aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2000 (todas apresentadas em 20/02/2002).

2. Regularmente cientificado em 25/10/2004, conforme AR de fl. 18, o contribuinte apresentou, em 04/11/2004, a impugnação de fls. 01 a 11, na qual requer, em síntese, o cancelamento da exigência fiscal, tendo por base as seguintes alegações:

2.1 diz que, por meio de denúncia espontânea, apresentou as DCTF, conforme expressamente reconhecido no auto de infração, pelo que entende inexigível a multa lançada.

2.2 afirma que a denúncia espontânea é plenamente válida e abrange todo o período do lançamento, já que o art. 138 do CTN não distingue entre obrigação acessória ou principal, mormente porque os tributos teriam sido pagos na época própria; assim, alega que a entrega da DCTF e a comunicação espontânea ao Fisco da “infração tributária acessória”(sic), antes de qualquer procedimento, impede a aplicação da multa; quanto ao tema, cita e transcreve jurisprudência do TRF/4ª e do STJ.

2.3 alega que a denúncia espontânea tem cunho suasório, de estímulo e prêmio, com vistas a conduzir o contribuinte ao cumprimento da obrigação, comparecendo perante o Fisco e se autodenunciando, acrescentando que o dispositivo contido no art. 138 do CTN se equipara, até certo ponto, ao disposto no art. 160 do Código Penal, caso em que o agente que voluntariamente desiste da consumação do crime ou impede que o resultado produza os respectivos efeitos só responde pelos danos causados.

2.4 sustenta que a cobrança da multa em questão é injusta, já que o pagamento dos tributos declarados foi realizado a tempo, e o fato de ter deixado de entregar as DCTF na época própria, entregando-as, porém, antes de qualquer procedimento administrativo, prova sua boa-fé e torna a penalidade sem efeito.

2.5 aduz, ainda, que o art. 138 do CTN elide toda e qualquer penalidade, quer sob o apelido de multa moratória quer de multa punitiva, pois onde a lei não distingue o intérprete não deve distinguir, e transcreve ementário colhido junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, bem assim junto ao Superior



Processo n° : 10980.008366/2004-26
Acórdão n° : 303-32.903

Tribunal de Justiça, que traduz jurisprudência alinhada com o entendimento ora propugnado.

2.6 argumenta que “ *a Reclamada, na qualidade de sujeito ativo da relação tributária, jamais poderia utilizar-se de um esquecimento do contribuinte, que demonstrou boa-fé ao fazer a denúncia espontânea, para atuar em valores absurdos, sob pena de se postergar o princípio da moralidade (art. 37 da CF)*”, e na mesma esteira cita doutrina de ADAM SMITH, segundo a qual o grau de prosperidade de uma nação está diretamente ligado ao nível de moralidade social de seu povo.

2.7 alega que a autuação contraria o princípio da legalidade, visto que: (a) o art. 7º da Lei n.º 10.426, de 2002, não se aplicaria ao caso em análise “*de vez que a lei não pode retroagir para atingir fatos pretéritos*”; (b) os art. 113, § 3º, e 160 do CTN não se aplicam em razão da denúncia espontânea; (c) o art. 30 da Lei n.º 9.249, de 1995, trata tão-somente de expressão monetária; (d) as instruções normativas SRF n.º 18, de 2002, e n.º 255, de 2002, sinalizam apenas o prazo de entrega das declarações, não instituindo obrigação alguma; e (e) o Decreto-Lei n.º 1968, de 1982, com as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, dispõe, em seu art. 11 e parágrafos, sobre a entrega da declaração de imposto de renda, e não sobre a entrega de DCTF, não podendo ser invocado em face do princípio da tipicidade cerrada, não se podendo, também, aplicar a analogia, por expressa vedação legal (art. 108, § 1º, do CTN), além de que, em face do art. 25 do ADCT da Constituição Federal de 1988, c/c o art. 97 do CTN, não teria havido a recepção pela Constituição Federal de 1988 dos decretos-leis.

2.8 conclui que inexistente lei em sentido formal que a obrigue à entrega das DCTF, pois os decretos-leis citados no auto de infração não servem para esse fim, porque tratam de matéria diferente.”

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR considerou procedente o lançamento sob o fundamento de que a multa pelo atraso na entrega da DCTF está prevista na legislação tributária, não podendo as autoridades administrativas deixar de observar o seu cumprimento. A obrigação acessória não está condicionada à prévia intimação para que o contribuinte apresente a DCTF ou informe as razões de sua entrega intempestiva.

A entrega fora do prazo determinado pela legislação, ainda que anterior a qualquer procedimento da fiscalização, não exime o contribuinte do pagamento da multa aplicada

Defendeu, ainda, a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a legalidade da imputação.



Processo n° : 10980.008366/2004-26
Acórdão n° : 303-32.903

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso tempestivo a este Conselho, repetindo os argumentos expendidos na fase impugnatória, insistindo no instituto da denúncia espontânea.

É o relatório. *ASP*

Processo nº : 10980.008366/2004-26
Acórdão nº : 303-32.903

VOTO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

Conheço do recurso, que é tempestivo e trata de matéria de competência deste Colegiado.

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?

And

Processo nº : 10980.008366/2004-26
Acórdão nº : 303-32.903

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.

Processo nº : 10980.008366/2004-26
Acórdão nº : 303-32.903

(...)

§ 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 Eminentíssimo 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.”

Quanto à alegada inaplicabilidade da Lei nº 10.426, de 24/02/2002, a fatos anteriores, lembro que, caso a norma seja mais favorável ao recorrente, deverá, sim, ser utilizada, em face do princípio da retroatividade benigna constante do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

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.

AVOL

Processo nº : 10980.008366/2004-26
Acórdão nº : 303-32.903

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

Processo nº : 10980.008366/2004-26
Acórdão nº : 303-32.903

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, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2006


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora