



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Recurso nº : 135.432  
Acórdão nº : 303-33.924  
Sessão de : 07 de dezembro de 2006  
Recorrente : BIOCHEMIE SERVIÇOS LTDA.  
Recorrida : DRJ/CURITIBA/PR

INFRAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. Há previsão legal para a exigência de entrega tempestiva das DCTF sob exame.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI. POR INFRAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROIBIÇÃO DO CONFISCO. A lei formal vigente nasce com o pressuposto de constitucionalidade que somente pode ser afastada pelo STF em ação direta, ou por competente decisão judicial transitada em julgado, ou ainda, por ato do Senado Federal suspendendo a execução de lei julgada inconstitucional pelo STF no controle difuso.

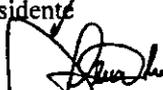
DCTF/2000. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. NÃO CABIMENTO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista do disposto na legislação de regência. Devida a multa por inobservância do prazo legal para cumprimento de obrigação autônoma formal, ainda que a apresentação da declaração tenha se efetivado posteriormente e antes de qualquer procedimento de ofício.

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. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli, que davam provimento.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator

Formalizado em:

30 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Tarásio Campelo Borges e Sergio de Castro Neves.

Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Acórdão nº : 303-33.924

## RELATÓRIO

O presente processo trata do auto de infração eletrônico produzido em revisão interna das DCTF's, exigindo-se multa por atraso na entrega das DCTF's correspondentes aos três primeiros trimestres de 2000, no valor de R\$ 600,00 , conforme descrito no auto de infração constante destes autos.

Em impugnação tempestiva, o contribuinte alegou, em resumo:

1. Preliminar de nulidade do auto de infração, porque não identifica a infração eventualmente cometida, ferindo a tipicidade que obriga a correlação entre a infração prevista em lei e o fato aferido, o auto aplica incorretamente a lei, com infração aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ou seja, fere a capacidade contributiva da impugnante. Ademais, a motivação para a autuação carece de fundamento, pois não houve omissão de declaração por parte do contribuinte. Isso leva ao cerceamento ao direito de defesa.

2. A autuação cometeu erro de tipificação da penalidade, especialmente quanto ao previsto no art.7º da Lei 10.426/2002. O *caput* deste artigo prevê penalidade para o caso de omissão na entrega de declaração pelo contribuinte, e que por decorrência dessa omissão sejam notificados para efetuar a entrega devida. As multas previstas logicamente decorrem da conduta omissiva, seguida de intimação quanto à não apresentação da declaração, somente assim descaracterizando a denúncia espontânea. Porém, neste caso, não ocorreu tal intimação, a entrega das DCTF's foi feita voluntariamente pelo contribuinte, afastando qualquer possibilidade de aplicação de penalidade, em observância ao disposto no art.138 do CTN.

3. Indica jurisprudência do STJ, do TRF/4ª Região e do Conselho de Contribuintes em suporte às suas alegações.

4. Afirma que houve violação ao princípio de vedação ao confisco. No caso não se trata de tributo, mas se pretende multa decorrente de norma impositiva de obrigação e sancionante, porque pretende sanção punitiva decorrente de suposto fato ilícito. Mas não houve ilicitude neste caso, posto que houve entrega espontânea da declaração, não houve ilicitude, inexistindo razão para sanção punitiva.

5. Há também infração ao princípio da legalidade, que o contribuinte somente está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei que o estabeleça. Além disso, a acumulação de penalidades representa desrespeito à capacidade contributiva, lembrando-se que a multa incorpora-se à receita do Estado sob o prisma da administração financeira, vulnerando a limitação constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco.

Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Acórdão nº : 303-33.924

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba, em primeira instância, decidiu, por unanimidade, ser procedente o lançamento, fundamentando-se basicamente, em que:

1. Inicialmente se registra que não houve contestação ao fato de a entrega das DCTF's especificadas ter acontecido fora do prazo legal previsto.

2. Houve argüição preliminar de nulidade da autuação por erro de tipificação, por ser a multa cobrada confiscatória, que a autuação feriu a proporcionalidade e razoabilidade exigidas na Constituição, o que levaria ao cerceamento de defesa. E, no mérito, a autuação careceria de fundamento, já que houve a entrega das DCTF's em causa voluntariamente, antes de qualquer intimação pelo fisco, o que caracteriza a denúncia espontânea prevista no art.138 do CTN.

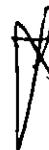
3. Não ocorreu o alegado erro de tipificação, como se demonstrará a seguir. Somente as irregularidades listadas no art.59 do PAF, atos lavrados por pessoa incompetente ou decisões proferidas com preterição do direito de defesa causam a nulidade absoluta do processo, mas, se ocorrer qualquer irregularidade diferente daquelas previstas no art.59, ainda que fossem nulidades relativas poderiam ser sanadas. Ocorre, porém, que o auto de infração foi corretamente fundamentado e descabe a alegação de cerceamento ao direito de defesa como se verá a seguir.

4. No caso a previsão legal da multa por atraso na entrega da declaração DCTF deriva do art.7º da MP 16/2001, convertida na Lei 10.426/2002. A simples leitura do dispositivo legal permite verificar que a situação fática sob análise está prevista na lei, sendo descabida a alegação de falta de fundamento legal para a cobrança da multa. O fato é que o contribuinte deixou de apresentar as DCTF's especificadas no prazo legal fixado, sujeitando-se assim à multa prevista no inciso II do *caput*. Devendo-se, porém ressaltar que o cálculo da multa, conforme consta no quadro 5 da descrição dos fatos no auto de infração de fls.11, foi feito na forma mais benéfica ao contribuinte, ou seja, com aplicação do valor mínimo.

5. Essa forma de cálculo da multa, além de observar a matriz legal antes mencionada já era prevista no art.5º do DI 2.124/84, além de estar disciplinada na IN SRF 73/96, IN SRF 126/98 e Portaria MF 118/84, todos indicados no enquadramento legal do lançamento. Daí, não houve cerceamento ao direito de defesa.

6. Sobre a espontaneidade da entrega, a argumentação para exclusão da penalidade não deve ser considerada. A hipótese prevista no art.138 do CTN não se aplica ao presente caso. A multa em discussão decorre de satisfação extemporânea da obrigação de entrega da DCTF, a que se sujeitam todos os contribuintes.

7. Transcreve, às fls.35, pronunciamento do Procurador da Fazenda Nacional Aldemário Araújo Castro que explicita a inaplicabilidade do



Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Acórdão nº : 303-33.924

instituto da denúncia espontânea na hipótese de descumprimento de obrigação acessória. Em resumo, quando um crédito tributário não é pago no vencimento gera débito composto pelos seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo; MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea é hábil a afastar justamente a parte punitiva e mantém, com toda a intensidade quantitativa, o PRINCIPAL - tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no art.138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal, e, por isso, o caso de obrigação tributária acessória não está contemplado no art.138 do CTN. É que este tipo de obrigação possui estrutura diferenciada: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e inexistente outro componente. Portanto, não há como afastar o que não é o PRINCIPAL. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL da obrigação, e este no caso é precisamente a multa pela não entrega tempestiva da declaração.

Se pudesse se admitir a denúncia espontânea para caso de descumprimento de obrigação acessória, então ficaria impossibilitada a exigência de obrigação de fazer/não-fazer, porque a sanção da norma poderia ser afastada a qualquer tempo, mesmo depois de ultrapassado o vencimento legal. Ademais, multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto são fixadas em lei e têm natureza indenizatória, nitidamente apartada da penalidade pecuniária.

Embora a entrega das DCTF's em causa tenha ocorrido antes da lavratura do auto de infração, deve ser mantida a multa por atraso na entrega, posto que a “denúncia espontânea” a que se refere o art.138 do CTN não alberga a hipótese de obrigação de ato puramente formal, ou seja, a entrega de declaração, cuja entrega depois do vencimento enseja a aplicação de multa prevista na legislação de regência.

8. Não cabe à instância administrativa a eventual apreciação de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo federal, devendo aplicar o entendimento oficial da SRF. Daí que não cabe à autoridade administrativa avaliar se a multa legalmente estabelecida tem ou não caráter confiscatório. Quanto ao pedido de juntada posterior de provas, as normas do PAF determinam que é na impugnação o momento oportuno de apresentação de provas, sob pena de preclusão, ressalvada a força maior, o fato ou direito superveniente, ou a necessidade de contraditar fatos ou razões trazidas posteriormente aos autos.

Intimado da decisão a quo, e ainda inconformado, o contribuinte apresentou tempestivamente suas razões de recurso voluntário que se encontram nestes autos às fls.41/53, basicamente com as mesmas alegações feitas na fase de impugnação. Alega, em resumo, preliminarmente que o auto de infração e a decisão recorrida contrariam dispositivos legais e constitucionais. Aponta ausência de embasamento legal para cobrança da multa no presente caso, portanto, ofensa ao p. da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade. Indica jurisprudência judicial e administrativa em seu suporte. No mérito, sustenta que o art.138 do CTN deve afastar a aplicação de multa por atraso na entrega de DCTF, que este não faz qualquer



Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Acórdão nº : 303-33.924

ressalva quanto a ser obrigação principal ou acessória, e o importante é que a obrigação, no caso acessória, foi cumprida antes de qualquer procedimento fiscal, operando-se a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea. Menciona jurisprudência da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes em favor de sua tese de ilegalidade da exigência. Por tais razões pede o provimento do recurso voluntário.

Sendo o valor lançado inferior a R\$ 2.500,00 foi dispensado o arrolamento de bens.

É o relatório.



Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Acórdão nº : 303-33.924

## VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

A matéria é da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.

A exigência objeto deste processo refere-se à multa de ofício por atraso na entrega das DCTF's correspondentes aos três primeiros trimestres do ano 2000. Tais declarações foram entregues após o vencimento, antes da lavratura do auto de infração.

No que concerne à legalidade da imposição, registra-se que a jurisprudência dominante no Conselho de Contribuintes, como também no STJ, à qual me filio, é no sentido de que no caso de nenhuma forma se feriu o princípio da reserva legal. Neste 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 a ementa seguinte : *“É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da DCTF, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais.”*

A penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de entregar a DCTF, está prevista em lei, calcada no disposto no parágrafo § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, 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.*

(...)

*§ 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)".*

*In casu*, fica claro que se trata de aplicação da multa por atraso na entrega da DCTF. Como consta do auto de infração, a penalidade foi aplicada porque a contribuinte deixou de apresentar no prazo legal a DCTF; a multa está calcada nos dispositivos já anteriormente trazidos, dos quais se deduz que a penalidade é aplicada por mês de atraso. Obviamente, se a empresa não havia entregado a declaração dentro do prazo legal de vencimento da obrigação, incorreu em atraso na entrega.

Por oportuno, diga-se que a interpretação dada pela recorrente ao art.7º da Lei 10.426/2002 está equivocada. Pretendeu que o "tipo" da infração prevista fosse focado apenas no contribuinte que deixasse de apresentar a declaração, ou seja, estaria determinada a penalidade apenas aos que não tivessem entregado a declaração, e por isso fosse notificado a cumprir tal obrigação com aplicação da multa. Não é esta a norma ali descrita, o caput do art.7º se refere explicitamente ao "sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração ... .. nos prazos fixados, ou a apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

....

*II – de 2% ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF,....,ainda que integralmente pago no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no §3º:*

.....

*§3º. A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317/96, de 5 de dezembro de 1996.*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais) nos demais casos.*”

Portanto, neste aspecto também assiste razão à decisão recorrida.

Também não há aqui que se falar em denúncia espontânea. Tal entendimento está pacificado 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 propósito o recorrente mencionou jurisprudência desta Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, porém em época mais recente esta Câmara vem decidindo reiteradamente por rechaçar a possibilidade de denúncia espontânea exonerar o pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória legalmente prevista.

No caso concreto houve entrega das DCTF relativas aos períodos indicados, espontaneamente, mas em data posterior ao vencimento da obrigação acessória, ainda que antes do lançamento da multa pelo atraso na entrega.

De qualquer forma descabe a alegação de denúncia espontânea quando a multa decorre tão somente da impontualidade do contribuinte quanto a uma obrigação autônoma formal. O bem jurídico tutelado na norma é especificamente salvaguardar o controle administrativo, penalizando o contribuinte que atrasa a entrega da DCTF, ainda que o faça posteriormente, e mesmo antes de procedimento fiscal para sua exigência. Não se olvida que tal entrega espontânea pode trazer proveito ao contribuinte posto que suscita abatimento no valor da multa nos termos da legislação regente, ressalvado o caso de aplicação do valor mínimo, o que foi observado no presente caso.

A denúncia espontânea é instituto que só faz sentido em relação à multa de ofício decorrente de situação na qual se a infração cometida não fosse informada pelo contribuinte provavelmente não seria passível de pronto conhecimento pelo fisco.

É oportuno referir que o STJ, cuja missão abrange a uniformização da interpretação das leis federais, vem se pronunciando de modo uniforme por intermédio de suas 1ª e 2ª Turmas, formadoras da 1ª Seção e regimentalmente

Processo nº : 10980.008928/2005-12  
Acórdão nº : 303-33.924

competentes para o deslinde de matérias relativas a “tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios” (RI do STJ, art. 9º, § 1º, IX), no sentido de não ser aplicável o benefício da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN, quando se referir à prática de ato puramente formal de conduta.

A Egrégia 1ª Turma do STJ, através do recurso especial nº 195161/GO (98/0084905-0), relator Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99) decidiu por unanimidade de votos assim:

*“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA ART. 88 DA LEI 8.981/95.*

- 1. A entidade 'denúncia espontânea' não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda. (grifo nosso).*
- 2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*
- 3. Há de se acolher a incidência do art. 88 da Lei 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
- 4. Recurso provido” .*

Quanto às alegadas infrações aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proibição do confisco, estou de acordo com as conclusões expostas na decisão recorrida, tais normas constitucionais são dirigidas ao legislador, e em face da vigência da lei formalmente aprovada no Legislativo e sancionada pelo Executivo, não cabe à instância administrativa confrontar sua pressuposta constitucionalidade.

Com base no exposto e no que dos autos consta, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2006.

  
ZENALDO LOIBMAN - Relator.