MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13736.000423/2005-90
Recurso nº	137.542 Voluntário
Matéria	DCTF
Acórdão nº	303-34.831
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	MAGNUS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida	DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2003

Ementa: DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. NÃO CABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

É cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da DCTF à vista do disposto na legislação de regência (Inteligência da Medida Provisória nº 16 de 27.12.2001, convertida na Lei nº 10.426, de 24.04.2002 c/c Instrução Normativa SRF nº 583, de 20.12.2005).

Devida a multa ainda que a apresentação da declaração tenha se efetivado 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 unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Luis Marcelo Guerra de Castro, Tarásio Campelo Borges, Marciel Eder Costa e Zenaldo Loibman.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 08), referente à multa por entrega de Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, fora do prazo, referente ao ano-calendário de 2003, fundamentado no art. 113, § 3º e 160, Lei 5172/66 do CTN, art. 4º e 2º da IN SRF 126/98 combinado com o item I da Portaria MF 118/84, art. 5º do DL nº 2124/84 e art. 7º da MP 16/2001, convertida na Lei 10.426/02.

Inconformado, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 01/02, na qual alega, em suma, que, embora com atraso, a apresentação da DCTF de forma espontânea, antes de qualquer ação fiscal, o que o isenta de qualquer penalidade, conforme o art. 138 do CTN, Lei 5.172/96 e entendimento do STJ, do STJ e do TRF.

Destaca que, sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa e exigi-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via de impontualidade.

Requer, ante o exposto, nulidade do referido Auto de Infração e que sejam canceladas as multas por ele impostas, eis que aquele fere o princípio da espontaneidade, consagrado pelo CTN e em farta jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

Trouxe aos autos os documentos de fls. 03/11.

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I (RJ), esta indeferiu a solicitação às fls. 14/17, nos termos da seguinte ementa:

> *"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*
>
> *Ano-calendário: 2003*
>
> *Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. As obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançados pelo art. 138 do CTN.*
>
> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Ano-calendário: 2003*
>
> *Ementa: NULIDADE. Inexistindo vícios formais e tendo sido o Auto de Infração lavrado por pessoa competente não há que se cogitar de nulidade.*
>
> *Lançamento Procedente"*

Ciente da decisão proferida (AR de fl. 21), o contribuinte apresenta tempestivamente Recurso Voluntário (fls. 22/27), no qual reitera os argumentos já apresentados e acrescenta que:

(i) apresentou DCTF fora do prazo, porém a apresentação da DCTF deu-se espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, além disso, os tributos confessados na DCTF foram recolhidos nos respectivos prazos legais, como consta de tal declaração;

(ii) a afirmação da Receita Federal sobre a DCTF não consistir em revelação de um fato novo não procede, pois, se assim não fosse o que é ali declarado não teria efeito de confissão de dívida, logo, é evidente que a DCTF pode sim revelar fato novo, como por exemplo, a confissão de débitos não recolhidos, haja vista o que consta dos avisos da própria DCTF quando apresenta a "Relação de Pendências da DCTF";

(iii) os dispositivos legais invocados pelo I. relator do julgado de primeira instância não colidem com o que dispõe o artigo 138 do CTN;

(iv) o art. 138 do CTN não exclui obrigação acessória , basta reler a sua redação para chegarmos a essa conclusão: "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...";

(v) segundo o próprio relator de primeira instância, há entendimentos diversos sobre a matéria tratada, o que suscita controvérsias, sendo a maioria dos julgados favorável à pretensão.

Ante o alegado, requer reforma da decisão em primeira instância a fim de se anular o Auto de Infração a que se refere.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 11/09/2007, em um único volume, constando numeração até às fls. 29, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Por conter matéria deste E. Conselho, conheço do Recurso Voluntário, tempestivamente, interposto pelo contribuinte.

De plano, há que ser ressaltado que o contribuinte, acertadamente, apresentou Recurso Voluntário sem garantia ao seguimento para segunda instância, exigida no artigo 2º, §7º, da Instrução Normativa nº 264, de 20 de dezembro de 2002.

Ultrapassadas as análises dos requisitos de admissibilidade, passemos ao mérito.

Em inúmeras oportunidades já externei meu entendimento acerca da inaplicabilidade de multa mínima por atraso na entrega da DCTF, com respaldo na Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986.

Senão, vejamos:

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele se integrar, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior a esta, que, por sua vez, também deve encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior, e assim por diante, até que se encontre o fundamento de validade na Constituição Federal.

Nestes termos, qualquer que seja a norma deve-se confrontá-la com a Constituição Federal, pois não estando com ela compatível, não estará compatível com o sistema.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa nº 129, de 19.11.1986, posteriormente alterada pela Instrução Normativa nº 73, de 19.12.1996, é a Portaria do Ministério da Fazenda nº 118, de 28.06.84, que delegou ao Secretário da Receita Federal a competência para eliminar ou instituir obrigações acessórias. Já o Ministro da Fazenda foi autorizado a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, por força do Decreto-lei nº 2.124, de 13.06.84.

O Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.1984, encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 01/69, que em seu art. 55, cria a competência para o Presidente da República editar Decretos-Leis, em casos de urgência ou de interesse público relevante, em relação às matérias que disciplina, inclusive a tributária, mas não se refere à delegação de competência ao Ministério da Fazenda para criar obrigações, sejam tributárias ou, não.

Afora isto, a antiga Constituição também privilegiava o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos à lei, o que de plano criaria um conflito entre a norma editada no Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.1984 e a Lei Maior de 1967 (art. 153, §2º).

Da análise do artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional, também não resta dúvida que somente à lei é dada autorização para criar deveres e direitos, não escapando à regra as obrigações acessórias. Por outro lado, incabível dar ao artigo 100, do mesmo diploma,

a conotação de que está aberta a possibilidade de um ato normativo vir a substituir a função da lei, ou por falha da lei cobrir sua lacuna ou vício.

No mais, atos normativos de caráter normativo são assim caracterizados por introduzirem normas atinentes ao "modus operandi" do exercício da função administrativa tributária, tendo força para normatizar a conduta da própria administração em face do contribuinte, e em relação às condutas do contribuinte, servem, tão somente, para explicitar o que fora estabelecido em lei. É nesse contexto que os atos normativos cumprem sua função de complementaridade das leis.

Ressalte-se que todo ato administrativo tem por requisito de validade cinco elementos: objeto lícito, motivação, finalidade, agente competente e forma prescrita em lei.

Ocorre que, a Instrução Normativa n° 129, de 19.11.1986 cumpriu os desígnios orientadores da validade do ato administrativo no concernente aos três primeiros elementos, vez que a exigência de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, com o fim de informar à Secretaria da Fazenda Nacional o montante de tributos devidos e suas respectivas bases de cálculo, é de materialidade lícita, motivada pela necessidade de a Fazenda ter o controle dos fatos geradores que fazem surgir cada relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, tendo por finalidade o controle do recolhimento dos respectivos tributos.

Porém, no que tange ao agente competente, o mesmo não se verifica, uma vez que o Secretário da Receita Federal não tem a competência legiferante, privativa do Poder Legislativo, para criar normas constituidoras de obrigações de caráter pessoal ao contribuinte, cuja cogência é imposta pela cominação de penalidade.

Ainda que se admitisse que o Decreto-lei n° 2.124, de 13.06.1984, fosse o veículo introdutório para outorgar competência ao Ministério da Fazenda para que criasse deveres instrumentais, o Decreto-lei não poderia autorizar ao Ministério da Fazenda a delegar tal competência, como na realidade não o fez, tendo em vista o princípio da indelegabilidade da competência tributária (art. 7° do Código Tributário Nacional) e até mesmo o princípio da indelegabilidade dos poderes (art. 2° da CF/88).

Assim, se o Ministério da Fazenda não tinha a competência para delegar a competência que recebera com exclusividade do Decreto-lei n° 2.124, de 13.06.1984, a Portaria MF n° 118, de 28/06/1984, extravasou os limites do poder outorgados pelo Decreto-Lei.

Quanto à forma prescrita em lei, a instituição da obrigação de entrega da DCTF, por instrução normativa, também não cumpre o requisito de validade do ato administrativo, uma vez que tal instituição é reservada à Lei.

Somente a Lei pode criar um vínculo relacional entre o Fisco e o contribuinte e a penalidade pelo descumprimento da obrigação fulcral desse vínculo. E tal poder é indelegável, com o fim de que sejam garantidos o Estado de Direito Democrático e a Segurança Jurídica.

Ademais, a delegação de competência legiferante introduzida pelo Decreto-Lei n° 2.124, de 13.06.1984, não encontra supedâneo jurídico na nova ordem constitucional instaurada pela Constituição Federal de 1988, uma vez que o art. 25 estabelece o seguinte:

> *"Art. 25 – Ficam revogados a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, 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" (Grifei)*

Assim, a competência de legislar sobre a matéria pertinente ao sistema tributário é do Congresso Nacional, como determina o art. 48 da Constituição Federal, sendo que a delegação outorgada pelo Decreto-Lei n° 2.124, de 13.06.1984, ato do Poder Executivo auto disciplinado, que ainda que pudesse ter validade na vigência da constituição anterior, perdeu sua vigência 180 dias após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Tendo a norma que dispõe sobre a delegação de competência perdido sua vigência, a Instrução Normativa n° 129, de 19.11.1986, ficou sem fonte material que a sustente e, consequentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Quanto à cominação da penalidade estabelecida no próprio texto da Instrução Normativa n° 129, de 19.11.1986, Anexo II – 1.1 (e, posteriormente, na Instrução Normativa n° 73, de 19.12.1996, que a alterou), entendo que os argumentos retro mencionados são plenamente aplicáveis, isto é, a imposição de qualquer tipo de multa só poderá ser prevista em Lei.

Desta feita, a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte, implica a carência da ação fiscal e, como tais elementos estão ausentes no presente caso, daí também não ser punível a conduta do agente.

Tudo isto para dizer que a Instrução Normativa n° 129, de 19.11.1986 não constitui o veículo próprio a criar, alterar ou extinguir direitos, seja porque não encontra em lei seu fundamento de validade material, seja porque inova o ordenamento jurídico extrapolando sua própria competência.

Tal assertiva veio a ser confirmada com a edição da Lei n° 10.426, de 25.04.2002 (conversão da Medida Provisória n° 16 de 27.12.2001) que assim dispõe:

> *"Art. 7° **O sujeito passivo que deixar de apresentar** Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), **Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)**, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), **nos prazos fixados**, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, **e sujeitar-se-á às seguintes multas**:*
>
> *(...)*
>
> *II – **de dois por cento ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF**, na*

Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ***ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3°.***

Com efeito, a adoção da Medida Provisória n° 16, posteriormente convertida na Lei n° 10.426/02, determinando sanções para a não apresentação, pelo sujeito passivo, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), atesta cabalmente a inexistência de legislação válida até a sua edição, uma vez que não haveria lógica em se editar norma, de caráter extraordinário, que simplesmente repetisse a legislação anterior.

Ao adotar Medida Provisória, o Poder Executivo Federal reconheceu a necessidade de disciplinar a instituição de deveres instrumentais e penalidades para seu descumprimento, que até então não se encontrava (validamente) regulada pelo direito pátrio.

Assim, após a entrada em vigor da Medida Provisória n° 16/2001, convertida na Lei n° 10.426, de 24.04.2002, surgiu a disciplina válida ou vigente no sistema tributário nacional para o cumprimento do dever acessório de entrega da DCTF, e, consequentemente, para a cominação de sanções para sua não apresentação, vindo a confirmar todo o entendimento exposto com relação à Instrução Normativa n° 129, de 19.11.1986.

Assim, consubstanciada na Lei n° 10.426, de 24.04.2002 (conversão da Medida Provisória n° 16 de 27.12.2001), a Instrução Normativa SRF n° 583, de 20.12.2005 (a qual revogou a IN SRF n° 532, de 30.03.2005, que alterou a IN SRF n° 482, de 21.12.2004), validamente, estabelece quanto à multa a ser aplicada, que:

"Art. 10. ***A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado*** *ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela SRF,* ***e sujeitar-se-á às seguintes multas****:*

I – ***de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições informados na DCTF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega dessa declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3°****;*

(...)

§3° A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R$200,00 (duzentos reais) tratando-se de pessoa jurídica inativa;

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

(...)"

Desta forma, como mencionado anteriormente, atos normativos, tal como a vigente Instrução Normativa SRF n° 583, de 20.12.2005, são para explicitar o que fora estabelecido em Lei (Lei n° 10.426, de 24.04.2002, conversão da Medida Provisória n° 16 de 27.12.2001), cumprindo, nesse contexto, sua função de complementaridade da Lei.

Quanto ao aspecto da denúncia espontânea, adoto entendimento que é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não é cabível 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.

Descabe a alegação de denúncia espontânea quando a multa decorre tão somente da impontualidade do contribuinte quanto a uma obrigação de fazer, cuja sanção da norma jurídico-tributária é precisamente a multa.

Destaco decisão proferida pela Egrégia 1ª Turma do STJ, através do Recurso Especial nº195161/GO (98/0084905-0), relator Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99):

> *"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA ART.88 DA LEI 8.981/95.*
>
> *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).*
>
> *As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art.138, do CTN.*
>
> *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.*
>
> *Recurso provido".*

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tendo em vista que a DCTF do presente caso, refere-se ao ano-calendário 2003, isto é, após o surgimento da disciplina válida ou vigente para o cumprimento do dever acessório de sua entrega.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007

NILTON LUIZ BARTOLI - Relator