



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

---

<b>Processo n°</b>	13894.000901/2005-49
<b>Recurso n°</b>	135.461 Voluntário
<b>Matéria</b>	DCTF
<b>Acórdão n°</b>	303-34.134
<b>Sessão de</b>	28 de fevereiro de 2007
<b>Recorrente</b>	HIKARI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ/CAMPINAS/SP

---

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2002


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 n° 16 de 27.12.2001, convertida na Lei n° 10.426, de 24.04.2002 c/c Instrução Normativa SRF n° 583, de 20.12.2005).

Devida a multa ainda que a apresentação da declaração tenha se efetivado antes de qualquer procedimento de ofício.

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 Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Sergio de Castro Neves.

## Relatório

Trata-se de impugnação ao lançamento do Auto de Infração de fls. 30, cujo crédito tributário é oriundo da aplicação de multa por atraso na entrega de DCTF, referente aos meses de novembro de 2002 e fevereiro de 2003.

Ressalta o contribuinte às fls. 02/29, em resumo, que:

*(i) por motivos de falta de mão de obra administrativa, gerada por crise de ordem financeira, não conseguiu entregar no prazo as DCTF's do 3º e 4º trimestres do ano calendário de 2002, entretanto, logo que possível, antes de qualquer notificação da SRF, apresentou tais DCTF's, em 11/07/2003, caracterizando a denúncia espontânea;*

*(ii) a notificação de lançamento, como ato constitutivo de crédito tributário deverá conter os requisitos previstos no artigo 142 da Lei n.º 5.172/66;*

*(iii) o Auto de Infração também é nulo de pleno direito, pois a Impugnante apresentou as DCTF's do 3º e 4º trimestres do ano calendário 2002, antes de qualquer procedimento fiscal;*

*(iv) na denúncia espontânea a obrigação acessória é afastada, e tal entendimento da impugnante lastreia-se no artigo 138 do CTN;*

*(v) a própria jurisprudência administrativa não distingue multa de mora e multa punitiva, portanto, a denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva;*

*(vi) o art. 138 do CTN estabeleceu distinção entre a obrigação acessória apurada em razão de denúncia espontânea, do apurado em procedimento administrativo, para propiciar tratamento mais benéfico ao cumprimento de obrigação acessória caracterizada por denúncia espontânea;*

*(vii) com a norma do art. 138, objetivou o legislador incentivar o contribuinte a cumprir suas obrigações acessórias sem que, para isto, o Estado tenha que interceder, isentando-o de qualquer penalidade;*

*(viii) o Ministro Cordeiro Guerra sustenta entendimento que desde a edição do CTN já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas;*

*(ix) se é denúncia espontânea, antes do procedimento administrativo e fiscal, que culminarão na sua autuação, elide a responsabilidade, ou seja, isenta da penalidade o contribuinte em atraso, não havendo que se falar em pagamento de multa moratória, posto que esta possui natureza penal, 'sancionária' (sic);*

*(x) o preceito inserto no artigo 138 do CTN é, em realidade, um incentivo à confissão de dívida, ato que beneficia o Fisco, uma vez que facilita o trabalho de fiscalização e arrecadação, sendo que a*

*imposição da multa moratória culminaria no desestímulo da denúncia, tornando, via de consequência, inócua e sem utilidade a norma do artigo 138;*

*(xi) igualmente descabe a exigência do pagamento da multa punitiva, já que a impugnante apresentou as declarações antes de qualquer procedimento fiscal;*

*(xii) vale frisar que há muito o C. STF vem se manifestando no sentido de inexistir a possibilidade da cobrança de multas exorbitantes;*

*(xiii) no presente caso, houve imposição de multa por atraso na entrega de DCTF's, sendo que o contribuinte entregou tais declarações antes de qualquer início de procedimento fiscal, desrespeitando-se o artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco;*

*(xiv) a multa excessiva de 75% do valor principal não é condizente com a realidade democrática pela qual atravessa o país e que vai de encontro aos princípios constitucionais.*

Para corroborar seus argumentos, colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

Nestes termos, o contribuinte requer seja recebida e julgada procedente sua Impugnação, cancelando-se o respectivo Auto de Infração.

Acompanham sua Defesa os documentos de fls. 30/45.

Os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, a qual julgou procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2002*

*Ementa: DCTF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL. O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*Lançamento Procedente.”*

Irresignado com a decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou tempestivo Recurso Voluntário às fls. 62/92, renovando todos os fundamentos e pedidos já apresentados anteriormente.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário apresenta Relação de Bens e Direitos para Arrolamento às fls. 95/96.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 117, 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 n.º 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 com garantia ao seguimento para segunda instância, exigida na Instrução Normativa n.º 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 n.º 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.

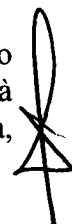
Nestes termos, qualquer que seja a norma deve-se confrontá-la com a Constituição Federal, pois não estando com ela compatível, não estará compatível com o sistema.

Segundo se verifica, a fonte formal da Instrução Normativa n.º 129, de 19.11.1986, posteriormente alterada pela Instrução Normativa n.º 73, de 19.12.1996, é a Portaria do Ministério da Fazenda n.º 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 n.º 2.124, de 13.06.84.

O Decreto-Lei n.º 2.124, de 13.06.1984, encontra fundamento de validade na Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n.º 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 n.º 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 carácter 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.º 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 carácter pessoal ao contribuinte, cuja cogência é imposta pela cominação de penalidade.

Ainda que se admitisse que o Decreto-lei n.º 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.º do Código Tributário Nacional) e até mesmo o princípio da indelegabilidade dos poderes (art. 2.º 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.º 2.124, de 13.06.1984, a Portaria MF n.º 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.º 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.º 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.º 129, de 19.11.1986, ficou sem fonte material que a sustente e, conseqüentemente, também perdeu sua vigência em abril de 1989.

Quanto à cominação da penalidade estabelecida no próprio texto da Instrução Normativa n.º 129, de 19.11.1986, Anexo II – 1.1 (e, posteriormente, na Instrução Normativa n.º 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.º 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.º 10.426, de 25.04.2002 (conversão da Medida Provisória n.º 16 de 27.12.2001) que assim dispõe:

*“Art. 7º 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 §3º.*

Com efeito, a adoção da Medida Provisória n.º 16, posteriormente convertida na Lei n.º 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.º 16/2001, convertida na Lei n.º 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, conseqüentemente, para a cominação de sanções para sua não apresentação, vindo a confirmar todo o entendimento exposto com relação à Instrução Normativa n.º 129, de 19.11.1986.

Assim, consubstanciada na Lei n.º 10.426, de 24.04.2002 (conversão da Medida Provisória n.º 16 de 27.12.2001), a Instrução Normativa SRF n.º 583, de 20.12.2005 (a qual revogou a IN SRF n.º 532, de 30.03.2005, que alterou a IN SRF n.º 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 §3º;*

*(...)*

*§3º 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.º 583, de 20.12.2005, são para explicitar o que fora estabelecido em Lei (Lei n.º 10.426, de 24.04.2002, conversão da Medida Provisória n.º 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 2002/2003, isto é, após o surgimento da disciplina válida ou vigente para o cumprimento do dever acessório de sua entrega.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007

  
MILTON LUIZ BARTOLI - Relator