



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 10768.101370/2005-68  
**Recurso n°** 139.534 Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-00.013 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2009  
**Matéria** MULTA DIVERSA  
**Recorrente** MAG-MAR AMBIENTE E GEOLOGIA - SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

**DCTF. PREVISÃO LEGAL.** A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, foi instituída pela Receita Federal, através da IN SRF n°. 126/98, com amparo no Decreto-lei n°. 2.124/84, bem como no Decreto-lei n° 1968/82 e na MP n° 16/01 convertida na Lei 10.426/02, os quais resguardam o cumprimento da obrigação acessória decorrente da legislação tributária, consubstanciada na entrega das declarações tributárias, notadamente em atenção às normas do art. 113, §§ 2º e 3º do CTN, que estabelece penalidade ao sujeito passivo que descumprir uma prestação positiva, consubstanciada no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DCTF.** A multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, que regulamenta dispositivos de lei “strictu sensu”, não violando, portanto, princípios constitucionais.

**ENTREGA EXTEMPORÂNEA VOLUNTÁRIA DE DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO.** O instituto da denúncia espontânea não é aplicável a entrega com atraso de DCTF, por se tratar de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador.

**RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

  
LUIS MARCELO GUERRA CASTRO

Presidente

  
HEROLDES BAHR NETO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Irene Souza da Trindade Torres, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Nilton Luiz Bartoli.

## Relatório

Trata o presente feito de auto de infração (fls. 08), consubstanciado na exigência de multa em face do atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, relativa ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 4.196,97 (quatro mil cento e noventa e seis reais e noventa e sete centavos).

Regularmente intimada do feito fiscal, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 01/19), alegando em síntese, segundo relatório da DRJ (fls. 42/48):

“1) a penalidade pela intempestividade na entrega das DCTF deveria ter sido afastada pelo instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN;

2) a emissão do auto de infração se deu sem qualquer critério ou avaliação crítica, por meio da inteligência artificial da fazenda Pública, a qual se sub-rogou, sutilmente, a autoridade administrativa eleita pelo CTN com competência privativa para tal ato;

3) depõe, ainda, contra a lavratura do auto de infração pela inteligência artificial da SRF a redação do artigo 7º da Lei nº 10.426/2002, invocada pela SRF para penalizar o contribuinte, a qual determina que o sujeito passivo quando deixar de apresentar as DCTF deve ser intimado a fazê-lo, ou seja, deve ser exercida a competência estabelecida no art. 142 do CTN, o que, neste caso, inibiria o instituto da denúncia espontânea da infração de que trata o art. 138 do mesmo diploma legal;

4) o instituto tem sido reconhecido e acolhido na esfera administrativa com todo o vigor (transcreve acórdãos da CSRF favorável ao seu entendimento);

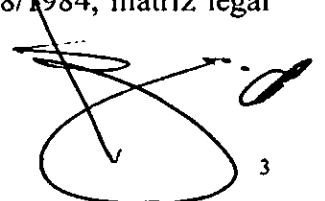
5) as decisões de instância especial são definitivas segundo o art. 42, inciso III do PAF;

6) a sanção pelo descumprimento do dever instrumental não se distingue da sanção penal, sendo aplicável, por completo, os princípios da tipicidade penal, irretroatividade e o da individualização da pena;

7) a individualização da pena deve levar em consideração a complexidade da legislação tributária, o porte e estrutura da empresa, as constantes mudanças e a complexidade dos formulários eletrônicos que obrigam a empresa a investimentos nem sempre possíveis a tempo e a hora;

8) impertinente o auto de infração pois o artigo 2º da IN SRF nº 73/1996, invocada pelo autuante, desobriga a empresa da apresentação da DCTF quando o valor dos tributos e contribuições a declarar mensalmente seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 ;

9) o Decreto-Lei nº 2.124/1984 foi expressamente revogado pelo art. 25, caput do ADCT da CF/1988, invalidando, portanto, a portaria MF nº 118/1984, matriz legal instituidora do dever instrumental objeto da presente autuação;



10) a matéria está sujeita ao princípio da legalidade, sendo defeso ao regulamento autônomo a fixação de penalidades por conflitar com o art. 97, V do CTN;

11) a Lei nº 10.426/2002 buscou sanar tal vício, passando a prever em seu art. 7º as multas outrora fixadas por atos infra-legais;

12) viciado, pois, está o ato administrativo objeto da impugnação, por não observar princípios que a lei tem como indispensável à segurança e certeza dos administrados, tanto no seu teor deliberativo quanto ao de manifestação do Estado, devendo a administração pública anular seu próprio ato;

13) na absurda hipótese da plausibilidade do ato administrativo ingressar validamente no mundo jurídico, ainda há que se considerar que houve afronta ao art. 150, IV, da CR/1988, pois qual foi o dano causado à Administração Pública que enseje penalidade de tal monta e em percentual de 20%, ainda que integralmente pago o tributo devido?

Finaliza afirmando esperar que seja considerado insubsistente o auto de infração, tornando-o descabido e improcedente, de forma a não ser motivo para sua inclusão na dívida ativa da União, por ser medida de direito e da mais lúdima justiça”.<sup>1</sup>

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I (RJ), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento fiscal, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos seguintes argumentos consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: NORMAS GERIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DCTF. ENTREGA. ATRASO. MULTA – A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não sendo dada a discricionariedade aos servidores, seja o lançador, seja o arrecadador, seja o julgador, de abrandar ou eliminar penalidades se a legislação assim não prevê.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LIMITES.

Em sede de contencioso administrativo cabe ao julgador verificar se a autuação se deu em consonância com as normas legais e regulamentares, extrapolando de sua competência afastar a aplicação de um dispositivo legal motivado por supostas incompatibilidades com o texto constitucional, inobservância pelo legislador de princípios de direito ou natureza confiscatória de penalidade.

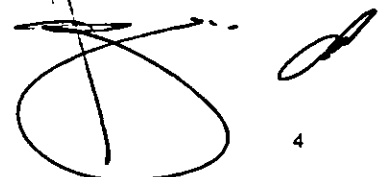
ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NULIDADE.

Inexistindo vícios formais e tendo sido o Auto de Infração lavrado por pessoa competente não há que se cogitar de nulidade.

<sup>1</sup> Acórdão nº 12-12.968 – 9ª turma da DRJ/RJOI de 28 de dezembro de 2006.



Lançamento Procedente.<sup>2</sup>

Inconformada com a decisão do Acórdão originário da DRJ do Rio de Janeiro (RJ), interpôs a Contribuinte, tempestivamente, o presente Recurso Voluntário (fls. 51/57). Na oportunidade, reiterou as alegações coligidas em sua defesa inaugural, requerendo, por fim, que seja reformada a Decisão prolatada pela autoridade *a quo*, e, por via de consequência, o cancelamento do referido auto de infração.

Em 14/10/2008 foi o processo distribuído a este Conselheiro (fls. 71).

É o breve relatório.



---

<sup>2</sup> Acórdão nº 12-12.968 – 9ª Turma da DRJ/RJOI, de 28 de dezembro de 2006.



## Voto

Conselheiro HEROLDES BAHR NETO, Relator

Preenchidos estão os requisitos ensejadores da admissibilidade deste recurso, razão pela qual deve ser ele conhecido.

No presente caso, infere-se que a questão central diz respeito ao pedido de cancelamento do Auto de Infração, com a conseqüente improcedência da multa aplicada pelo atraso na entrega da DCTF referente ao 1º, 2º e 3º trimestres do exercício de 2004, no valor total de R\$ 4.196,97.

A apresentação das DCTFs, segundo o Auto de Infração (fls.09), deveria ter ocorrido nas seguintes datas: 14/05/2004 (1º trimestre), 13/08/2004 (2º trimestre) e 12/11/2004 (3º trimestre). No entanto foram entregues, todas, apenas na data de 10/02/2005, atraso este, que ocasionou a aplicação de multa no valor de R\$ R\$ 4.196,97 (quatro mil e cento e noventa seis reais e noventa e sete centavos).

A Contribuinte, em seu recurso, não refuta a entrega das DCTFs fora do prazo legalmente previsto, entretanto, primeiramente alega o desrespeito ao princípio da legalidade, tendo em vista que só a lei pode fixar penalidades, sendo defeso, portanto, a fixação através de regulamento autônomo penalidade decorrente de atraso na entrega de DCTF.

Em relação a tal alegação, vale ressaltar que a previsão de apresentação de DCTF, bem como a penalidade aplicada em caso de atraso na entrega da mesma, está indiscutivelmente fundada em preceitos legais. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, foi instituída pela Receita Federal, através da IN SRF nº. 126/98, com amparo no Decreto-lei nº. 2.124/84, bem como no Decreto-lei nº 1968/82 e na MP nº 16/01 convertida na Lei 10.426/02, os quais resguardam o cumprimento da obrigação acessória decorrente da legislação tributária, consubstanciada na entrega das declarações tributárias, notadamente **em atenção às normas do art. 113, §§ 2º e 3º do CTN, que estabelece penalidade ao sujeito passivo que descumprir uma prestação positiva**, consubstanciada no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Dessa forma, não procede o argumento de que não há LEI prevendo penalidade por descumprimento de obrigação acessória (no caso, atraso na entrega de DCTF), pois o próprio CTN, em seu art.113, §3º estabelece penalidade ao sujeito passivo que descumprir uma prestação positiva, consubstanciada no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, senão vejamos:

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua **inobservância**, converte-se em obrigação principal relativamente à **penalidade pecuniária**.

Outrossim, outra Lei que trata especificamente da obrigação acessória consistente na entrega de DCTF, é a Lei 10.426/02 (conversão da MP nº 16/01), em seu art.7º, **inc. II**, prevê a aplicação de penalidade no caso de atraso de apresentação da DCTF, mesmo antes de qualquer procedimento fiscal :



“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), (...), no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, sujeitar-se-á às seguintes multas: (grifo nosso)

II - de 2%(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 destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3º;”

Desta feita, resta claro que a obrigação acessória e a punição pelo seu descumprimento estão previstas em Lei, e as Instruções Normativas, por sua vez, limitam-se a regulamentar citados dispositivos, no sentido de estabelecer prazos e penalidades cabíveis.

Corroborando perfeitamente tal entendimento, tem se pronunciado a Câmara Superior de Recursos Fiscais da seguinte forma:

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, não violando, portanto, os princípios da tipicidade e da legalidade.(...) (Acórdão CSRF/03-05.096, Rel. Luis Antonio Flora, 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Sessão de: 06 de novembro de 2006)

No mesmo sentido, segue o entendimento do STJ:

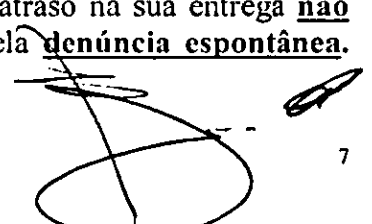
“Declarado o tributo em DCTF e pago com atraso, necessária a constituição formal do crédito pelo Fisco a fim de cobrar multa e juros moratórios devidos em razão da mora.” (REsp 840.566/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 26.05.08) (grifo nosso)

Desta feita, resta devidamente comprovada a obediência ao princípio da legalidade, seja pela apresentação da legislação que fundamenta a imposição da penalidade refutada, seja pelo entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como do STJ.

Seguindo, a Contribuinte pleiteia a improcedência legal da multa sob o argumento de que o ato voluntário de apresentação da DCTF configura denúncia espontânea, que por sua vez, afasta a aplicação de penalidade. Prossegue, alegando também o fato de que o julgador de 1ª instância “alterando” o entendimento acerca de tal instituto, entende que o mesmo somente é aplicado quando revelar um fato novo, não sendo este o caso da DCTF.

Em relação à configuração de denúncia espontânea (art.138 do CTN), a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se pronunciando no sentido de que não se aplica no caso de atraso na entrega de DCTF, tendo em vista se tratar de obrigação acessória. Senão vejamos:

“DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. (...). Por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea.



Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/03-05.096, Rel. Luis Antonio Flora, 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Sessão de : 06 de novembro de 2006) (grifo nosso)

No mesmo sentido, outro julgado da CSRF:

“DCTF- DENÚNCIA ESPONTÂNEA . É devida a multa pela omissão na entrega da DCTF. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN”. (Acórdão CSRF/02-0996).(grifo nosso)

E em que pese tenha a Contribuinte efetuado o pagamento dos tributos declarados na DCTF objeto de autuação, não se trata a infração de ausência de pagamento de tributo, mas sim de cumprimento extemporâneo de obrigação puramente formal (obrigação acessória), por essa razão, no caso em tela não é possível invocar o benefício da denúncia espontânea.

Em relação à denúncia espontânea, por fim, impende registrar que vem se pronunciando o STJ de maneira uniforme, no sentido de que não há que se aplicar o benefício da denúncia espontânea, com fulcro no art. 138 do CTN, quando se referir à prática de ato puramente formal, de entrega, com atraso, das DCTFs, veja-se o seguinte julgado:


“A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.” (REsp. 825135/PR, Rel. Min TEORI ALBINO ZAVASCKI – Primeira Turma. DJU 25.05.2006, p. 197). (grifo)

Portanto, de acordo com a jurisprudência, este Conselho tem se posicionado a favor da denúncia espontânea (art.138 do CTN) apenas nos casos referentes a descumprimento de obrigação principal, que por sua vez, são aquelas referentes ao pagamento de tributo.

Outrossim, analisando o parágrafo 2º, I do art.7º da Lei 10.426/02 , observa-se que o mesmo enuncia que o benefício cabível em caso de apresentação extemporânea voluntária de DCTF , é a redução à metade da multa, não havendo, portanto, por mais um motivo, que se falar no benefício da denúncia espontânea.

Por fim, alega ainda, a Recorrente, que a DRJ deixou de apreciar a questão da de que o Decreto-lei 2124/84, no qual se baseiam as Instruções Normativas acerca da exigência de DCTF, foi revogado pelo artigo 25, caput, da ADCT.

Em relação a essa questão, ainda que suficiente a demonstração de que a aplicação de penalidade pela entrega em atraso da DCTF encontra respaldos legais (CTN, Lei 10.426/02), e que as Instruções Normativas, que também têm força de Lei, se limitam a regulamentar tais dispositivos, e assim, comprovada está a observância ao princípio da legalidade, vale a pena ressaltar que, conforme pode ser comprovado em fls. 39, bem como em simples pesquisa nos sítios do senado e do planalto, não consta revogação expressa do referido dispositivo, o que garante a sua vigência.





Ademais, tanto não está revogado tal dispositivo que recentes Instruções Normativas continuam a ser instituídas com base no mesmo, como é o caso da IN RFB nº 903, de 30 de dezembro de 2008, conforme pode ser averiguado :

“Instrução Normativa RFB nº 903, de 30 de dezembro de 2008

DOU de 31.12.2008

Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL SUBSTITUTO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e **tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984**, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, no art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos arts. 15, 20 e 21 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, resolve:

Art. 1º Estabelecer as normas disciplinadoras da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).<sup>3</sup>

Dessa forma, por todo o discorrido torna-se inócua a alegação da Recorrente acerca da invalidade da exigência do dever legal de apresentação de DCTF, seja porque tal exigência está amparado em dispositivos legais em plena vigência, seja porque não se aplica o instituto da denúncia espontânea ao caso em tela, por tratar-se de obrigação acessória.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento, a fim de considerar devida a multa legalmente prevista para a entrega a destempo das DCTFs.

Sala das Sessões, em 25 de março de 2009.

  
HEROLDES BAHR NETO - Relator

<sup>3</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2008/in9032008.htm>