



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10980.008716/2005-35
Recurso n°	137.009 Voluntário
Matéria	DCTF
Acórdão n°	302-39.094
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	ATEC ASSESSORIA TRIBUTÁRIA E ECONÔMICA S/S
Recorrida	DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 15/05/2001, 15/08/2001,
14/11/2001

Ementa: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E
TRIBUTOS FEDERAIS – DCTF.

NORMAS LEGAIS. ILEGALIDADE.
INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA
EXCLUSIVA DO PODER JUDICIÁRIO..

As instâncias administrativas não têm competência para se pronunciarem sobre inconstitucionalidade/ilegalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme determinação constitucional.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 96 do CTN, “A expressão *legislação tributária* compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

A cobrança de multa por atraso na entrega de DCTF tem previsão legal e deve ser efetuada pelo Fisco, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

EMULA

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não é aplicável às obrigações acessórias, que são atos formais criados para facilitar o cumprimento das obrigações principais, embora sem relação direta com a ocorrência do fato gerador. Nos termos do art. 113, § 3º, do CTN, o simples fato da inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausente o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Paula Cintra de Azevedo Aragão.

Relatório

Contra a empresa supracitada foi lavrado o Auto de Infração eletrônico de fl. 12, para exigir o crédito tributário de R\$ 602,07 (seiscentos e dois reais e sete centavos), correspondentes às multas aplicadas por atraso na entrega das DCTF's relativas aos três primeiros trimestres do exercício de 2001. Referidas DCTF's, cujos prazos finais de entrega eram, respectivamente, 15/05/2001, 15/08/2001 e 14/11/2001, foram entregues em 24/02/2002.

O Auto de Infração foi lavrado em 12/07/2005, com data de vencimento da obrigação tributária em 05/09/2005, com a seguinte fundamentação legal: art. 113, § 3º e 160 da Lei nº 5.172, de 26/10/66 (CTN); art. 4º combinado com art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 73/96; art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 126, de 30/10/98, combinado com item I da Portaria MF nº 118/84, art. 5º do DL 2124/84 e art. 7º da MP nº 16/01 convertida na Lei nº 10.426, de 24/04/2002.

Intimada do feito fiscal em 02/08/2005 (AR à fl. 24), a Contribuinte protocolizou, em 15/08/2005, tempestivamente, a impugnação de fls. 01/11, instruída com os documentos de fls. 12/21, alegando, basicamente, as seguintes razões de defesa:

- 1. Realizou denúncia espontânea no dia 24/02/2002, apresentando as DCTF's por via internet, conforme reconhecido no auto de infração.*
- 2. A autuação limita-se a exigir a multa por atraso na entrega daquelas declarações, quando os tributos pertinentes já estavam quitados.*
- 3. A denúncia espontânea é plenamente válida e abrange todo o período (janeiro a setembro de 2001), uma vez que o art. 138 do CTN não distingue entre obrigação acessória ou principal.*
- 4. A falta de entrega das DCTF's e a comunicação espontânea ao Fisco da infração tributária antes de qualquer procedimento impede a aplicação da multa.*
- 5. A denúncia espontânea tem cunho suasório, de estímulo e prêmio. Visa conduzir o contribuinte ao cumprimento de obrigação que deixou de cumprir.*
- 6. A disposição contida no art. 138 do CTN se equipara, até certo ponto, ao disposto no art. 160 do Código Penal, onde o agente que voluntariamente desiste da consumação do crime ou impede que o resultado produza efeitos só responde pelos danos causados.*
- 7. É até injusto cobrar a multa, uma vez que o principal – pagamento dos tributos – foi realizado a tempo.*
- 8. Ao entregar as DCTF's vis internet a contribuinte o fez de boa-fé, buscando guarida na legislação pertinente. Logo, a multa é indevida.*
- 9. Por isso, a jurisprudência do TRF/4ª Região, bem como a do Superior Tribunal de Justiça é enfática ao afastar a exigência de multa, nos casos de ocorrência de denúncia espontânea (transcreve excertos de decisões coligidas junto aos citados Tribunais).*

Emula

10. Seria imoral, após a denúncia, vir a sofrer penalidade pecuniária.
11. O Fisco jamais poderia se utilizar do esquecimento do contribuinte, que demonstrou boa-fé ao se denunciar, para atuar em valores absurdos, sob pena de se postergar o princípio da moralidade (art. 37 da CF). Em tais circunstâncias, a exigência do crédito tributário agride, por óbvio, os bons costumes, as boas regras de conduta que validam os procedimentos das pessoas em qualquer sociedade humana.
12. Cumpre dizer, ainda, que a autuação fiscal também contraria o princípio da legalidade. Os dispositivos indicados no auto de infração ou não podem ser aplicados retroativamente (art. 7º da Lei nº 10.426/2002), ou são inaplicáveis por força da denúncia espontânea (ex: art. 113, § 3º, e 160, ambos do CTN), ou não instituem nenhuma obrigação tributária, limitando-se a tratar de matéria relativa a expressão monetária (art. 30 da Lei nº 9.249/95) ou a sinalizar o prazo de entrega das declarações (Instruções Normativas SRF nºs 18 e 255, de 2002).
13. O Decreto-Lei nº 1.968/82, com as alterações procedidas pelo DL 2.065/83, em seu art. 11 e parágrafos, prevê a entrega da declaração de imposto de renda, e não a entrega de DCTF. Assim, não pode ser invocado por força do princípio da tipicidade cerrada. Por expressa previsão legal, não se pode aplicar a analogia. Os institutos são diferentes
14. A par disso, o art. 25 das Disposições Constitucionais Transitórias revogou expressamente todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela CF ao Congresso Nacional.
15. Como o CTN (art. 97, V) exige lei em sentido estrito para que possa ser instituída “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para as infrações nela definidas”, sendo esta competência exclusiva do Congresso Nacional (art. 48, I, CF), verifica-se que os Decretos-leis não foram recepcionados pela CF/88.
16. Assim sendo, como inexistente lei em sentido formal que obrigue a entrega da DCTF (Decretos-lei não servem para esse fim) e como não se pode aplicar retroativamente o art. 7º da Lei nº 10.426/2002, carece a autuação de fundamentação legal.
17. Requer, finalizando, o cancelamento da exigência fiscal e protesta pela apresentação de razões e provas adicionais em direito admitidas.

Em 04 de outubro de 2006, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, julgaram procedente o lançamento, nos termos do Acórdão nº 06-12.406 – 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 26 a 36), cuja ementa transcrevo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/05/2001, 15/08/2001, 14/11/2001

EMUL

*NORMAS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.
ARGÜIÇÃO. ESFERA ADMINISTRATIVA. INCABIMENTO.*

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 15/05/2001, 15/08/2001, 14/11/2001

DCTF. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. ESPONTANEIDADE.

As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, não são alcançadas pela excludente prevista no instituto da denúncia espontânea.

*DCTF. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. PENALIDADE.
PREVISÃO LEGAL.*

A infração pelo atraso na entrega da DCTF deve ser cominada conforme determina a legislação de regência, observando-se a aplicação da multa mínima exigível em face de expressa previsão legal.

Lançamento Procedente."

Para o mais completo conhecimento de meus I. Pares, leio em sessão os fundamentos que nortearam o voto condutor do mesmo.

Intimada da decisão de primeira instância administrativa de julgamento, com ciência em 19/10/2006 (AR à fl. 39), a Interessada, com guarda de prazo, interpôs o recurso de fls. 40 a 54, repisando, *in totum*, os argumentos apresentados quando da impugnação, acrescentando, apenas, excertos de julgados dos TRF's da 1ª e 2ª Regiões sobre a matéria "denúncia espontânea".

O arrolamento de bens e direitos para garantia de instância foi dispensado, por força do disposto no § 7º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 264/2002.

Foram os autos encaminhados ao Segundo Conselho de Contribuintes (fl. 55) e re-encaminhados a este Terceiro Conselho, em razão da matéria.

Esta Conselheira os recebeu, na forma regimentar, em sessão realizada aos 12/06/2007, numerados até a folha 56 (última do processo).

É o Relatório.



Voto

Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Relatora

O recurso de que se trata apresenta as condições para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Entende a Recorrente que o crédito tributário, tal como exigido, agride os bons costumes e as boas regras de conduta que validam os procedimentos das pessoas em qualquer sociedade humana.

Num primeiro momento, a empresa Atec Assessoria Tributária e Econômica S/S traz à colação a alegação de que a legislação que instituiu a DCTF e determinou a aplicação da penalidade pecuniária decorrente do atraso da entrega daquela declaração é ilegal e inconstitucional.

Argumenta que tanto o Decreto-Lei nº 1.968/82 como o Decreto-Lei nº 2.065/83 dispõem sobre imposto de renda, não podendo ser invocados nem aplicados, por analogia, para lastrear exigências relativas à DCTF, uma vez que tratam-se de institutos diferentes.

Esta matéria foi exaustivamente enfrentada pelo Acórdão recorrido, o qual reflete meu próprio entendimento. Por essa razão, transcrevo excerto do mesmo, que ratifico:

“Malgrado o apelo para que este colegiado aprecie as questões referentes à constitucionalidade e à legalidade das normas jurídicas que esteiam o feito em exame, fato é que a apreciação de tais arguições foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses que sugiram a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Mais precisamente, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo daquele poder.

O mencionado entendimento já havia, inclusive, sido pacificado no âmbito dos tribunais administrativos, conforme revela a transcrição das seguintes ementas:

“CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

Emilia

LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS – Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas.”

(Ac. 1º CC 106-07.303, de 05/06/95).

*Não obstante isso, acresce que, atualmente, referida orientação também se encontra estampada no próprio regimento interno do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ex vi as disposições contidas nos artigos 2º e 5º da Portaria MF n.º 103, de 23 de abril de 2002, abaixo reproduzidas, *ipsis verbis*:*

“O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, Interino, no uso das atribuições previstas no art. 87, parágrafo único, incisos II e IV, da Constituição Federal e tendo em vista o disposto nos arts. 4º e 5º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, no art. 2º do Decreto n.º 2.562, de 27 de abril de 1998 e no art. 3º do Decreto n.º 3.440, de 25 de abril de 2000, resolve:

Art. 1º Alterar os arts. 19 e 21 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n.º 55, de 16 de março de 1998, Anexo I, que passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Art. 2º Acrescentar, ao Regimento Interno referido no art. 1º, o art. 22A, com a seguinte redação:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado à Câmara Superior de Recursos Fiscais afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução Fiscal.’

(...)

EMITE

Art. 4º Acrescentar o §8º ao art. 2º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, Anexo II:

(...)

Art. 5º Acrescentar o artigo 22A ao Regimento referido no art.4º e alterar seus arts. 8º, 9º, 19, 27, 36 e 44, que passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

'Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;'

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução Fiscal. "'

No mesmo diapasão, aliás, já laborava o Parecer Normativo COSIT/SRF nº 329/1970, in litteris:

"Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional".

Por este motivo, deixo de apreciar, nesta parte, as contra-razões apresentadas pelo impugnante, cumprindo assinalar, ainda, que as jurisprudências citadas na petição impugnatória aproveitam apenas às partes integrantes das respectivas lides, não sendo possível realizar a extensão de decisões judiciais, no âmbito da Administração Pública Federal, fora das hipóteses previstas no Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, e este não é, todavia, o caso no presente julgado.

Apenas para a boa ordem, se tomadas as alegações da defesa sob o prisma de uma suposta inexistência de base legal para a exigência das DCTF e respectiva cobrança de multa quando da entrega fora do prazo das aludidas declarações, cabem, então, os esclarecimentos seguintes.

EMILIA

A instituição da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, que se deu por meio da Instrução Normativa n.º 126, de 30 de outubro de 1998, encontra amparo no Decreto-lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, e na Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984. Não se trata, portanto, de simples decreto expedido pelo Presidente da República com vistas à fiel execução de uma lei previamente publicada, nos termos do inciso IV do art. 84 da atual Carta Política, mas da própria lei, em sentido material, eis que o fenômeno da recepção assegura a preservação do ordenamento jurídico infraconstitucional existente em data anterior à vigência da nova Carta da República.

Neste mesmo sentido, aliás, perfilha-se o pensamento doutrinário de LUCIANO DA SILVA AMARO (in Comentários ao Código Tributário Nacional – vários autores) com o seguinte teor:

“Onde, segundo nos parece, está o encaminhamento da questão é no princípio da recepção, estudado no Direito Comparado.

Por esse princípio, quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova Constituição), a ordem jurídica preexistente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração.”

Mais precisamente sobre a recepção dos decretos-leis editados sob a égide de uma Constituição anterior, LUCIANO DA SILVA AMARO (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 2ª. Edição, p. 163) assevera:

“Questão também surgida na vigência da Constituição de 1967 dizia respeito à validade de certos decretos-lei editados em períodos de anormalidade político-institucional, sobre matérias de competência da lei complementar. Esses atos, formalmente, válidos segundo o direito da época, incorporaram-se ao ordenamento jurídico com a eficácia de leis complementares, e somente por estas podem ser modificados.”

Portanto, feitas essas considerações, cabe apenas observar que o art. 5º, §3º, do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, assim dispôs:

“Art. 5º. O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações Acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.” (grifei).

A Portaria MF nº 118, de 1984, por sua vez, delegou competência ao Secretário da Receita Federal para instituir as obrigações Acessórias de que trata o DL n.º 2.124, de 1984:

“O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições,

RESOLVE

I – Delegar ao Secretário da Receita Federal a competência que lhe foi atribuída pelo art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.”

Emilich

Destarte, foi com base em autorização legal que a DCTF foi instituída por meio da precitada IN SRF 126, de 1998, com previsão de entrega trimestral, consoante determinação contida em seu art. 2º, abaixo reproduzido in verbis:

"Art. 2º A partir do ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar, trimestralmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz.

§ 1º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, serão considerados os trimestres encerrados, respectivamente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário." (grifei).

Convém assinalar também que, mesmo antes de a DCTF ter sido instituída, já havia previsão legal referente à cobrança da multa por atraso na entrega de declarações à SRF, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.968, de 1982, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, in litteris:

"Art. 10 - Os artigos 2, 4, 'caput', e 11 do Decreto-Lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

'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 de Renda que tenha retido.

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma OTRN para cada grupo de 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 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade.' " (grifei).

Em virtude da evolução legislativa que se fez necessária para acompanhar as diversas mudanças de índices e de moedas, a forma de cobrança da multa, originalmente prevista nos precitados decretos-leis, culminou naquela descrita pelo art. 966, do Decreto n.º 3000, de 1999, in verbis:

"Art. 966. No caso de que trata o art. 929, serão aplicadas as seguintes multas (Decreto-Lei n.º 1.968, de 1982, art. 11, §§ 2º e 3º, Decreto-Lei

EMULA

n.º 2.065, de 1983, art. 10, Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986, art. 11, Decreto-Lei n.º 2.323, de 1987, arts. 5.º e 6.º, Lei n.º 7.799, de 1989, art. 66, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 3.º, inciso I, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 30):

I - de cinco reais e setenta e três centavos para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários ou outros meios de informações padronizados, entregues em cada período determinado;

II - de cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso anterior, se o formulário ou outro meio de informação padronizado, for apresentado após o período determinado."

Parágrafo único. Apresentado o formulário ou a informação padronizada, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade (Decreto-Lei n.º 1.968, de 1982, art. 11, § 4.º, e Decreto-Lei n.º 2.065, de 1983, art. 10)." (grifei).

Veja-se que nas DCTF são prestadas informações relativas àquelas situações descritas nos dispositivos transcritos, qual seja, informes relativos à retenção do imposto de renda dos pagamentos feitos, descabendo, portanto, cogitar-se do emprego de analogia para a sua invocação.

Em resumo, da simples leitura desses dispositivos, em especial das partes grifadas, verifica-se que a situação em análise já se encontrava claramente neles prevista, sendo completamente infundada qualquer alegação no sentido de conferir imprestabilidade à legislação mencionada no auto de infração para a cobrança da multa em exame.

No mesmo passo, cumpre assinalar que não é indevida a aplicação retroativa da legislação superveniente, visto que a Lei n.º 10.426, de 2002, a exemplo de qualquer norma tributária que determine penalidades, retroage quando mais benigna do que a norma prevista na legislação vigente à época da ocorrência das infrações. Tal previsão de retroatividade benigna está claramente contida no § 4.º do art. 7.º da IN SRF 255, de 2002,, em perfeita harmonia com o princípio da "lex mittior", adotado pelo art. 106 do Código Tributário Nacional, ipsis verbis:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

EMCA

b) *quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

c) *quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."*

No ponto, contudo, assinale-se que o regramento veiculado pelo mencionado art. 7º da Lei n.º 10.426, de 2002, não foi sequer aplicado à espécie, precisamente, porque a penalidade cominada na forma da própria legislação vigente à época dos fatos (art. 6º da IN SRF 126, de 1998), sendo de R\$57,34 por mês-calendário ou fração de atraso, resultou menos gravosa para o contribuinte do que se a multa fosse calculada proporcionalmente a 2% do montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, por mês-calendário ou fração de atraso, conforme determina a legislação atual."

E apenas para complementar, não se pode olvidar que, nos exatos termos do art. 96 do CTN, "A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

Neste diapasão, Instruções Normativas nada mais são do que normas complementares que se inserem na legislação tributária, ao terem como objeto relações jurídicas pertinentes a tributos, mesmo sem ter qualquer vínculo com a existência do fato gerador dos mesmos.

Ademais, se tais atos infralegais são inconstitucionais ou ilegais, trata-se de matéria que foge à apreciação das instâncias administrativas de julgamento, uma vez que referida matéria é de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme preceitua a Constituição Federal, em seu art. 102.

Em assim sendo, não há como acolher as alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação que trata de DCTF.

Ainda quanto ao mérito, em sua defesa recursal, a Interessada traz à colação argumentos referentes ao instituto da denúncia espontânea, sustentando ser o mesmo plenamente aplicável à hipótese de que se trata.

No processo ora em análise, não existe dúvida de que a Contribuinte estava, efetivamente, obrigada à entrega da DCTF relativa aos três primeiros trimestres de 2001, e o fez com atraso. A mesma, inclusive, não contesta este fato.

A despeito disso, a Interessada alega que a penalidade imposta pela Fiscalização não pode prosperar pelo fato de ter apresentado voluntária e espontaneamente as Declarações de Débitos e Créditos Federais – DCTF - pertinentes, antes de qualquer ação/atividade fiscal relativa à infração.

É bem verdade que, no caso vertente, a Interessada apresentou espontaneamente a DCTF em questão, antes de qualquer atividade administrativa da fiscalização.

EMILIA

Contudo, esta Conselheira entende que, mesmo nos casos de entrega espontânea da DCTF, antes de qualquer procedimento por parte do Fisco (como aqui se verifica), a aplicação da multa permanece pertinente, uma vez que, em se tratando de obrigação acessória, a ela **não se aplica** o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, como entende a Interessada. (G.N)

Ou seja, a exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea da infração se refere à multa de ofício relativa à obrigação principal, qual seja, aquela decorrente da falta de pagamento do tributo, não alcançando a obrigação acessória.

Ademais, nos exatos termos previstos no art. 113, § 3º, do mesmo Código Tributário Nacional, a inobservância do cumprimento da obrigação acessória faz com que a mesma se converta em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Este é o entendimento dominante no Superior Tribunal de Justiça, conforme pode ser verificado em vários julgados, dentre os quais citamos:

- *Embargos de Declaração em Agravo de REsp nº 258241/PR, publicado no DJ de 02/04/2001;*
- *REsp 308.234/RS, Relator Min. Garcia Vieira, julgado em 03/05/2001;*
- *Agravo Regimental no REsp nº 258141/PR, publicado no DJ de 16/10/2000;*
- *EAREsp 258.141/PR, Relator Min. José Delgado, publicado no DJ em 04/04/2001.*

No mesmo diapasão, são inúmeros os Acórdãos proferidos nos Conselhos de Contribuintes sobre a não aplicação do benefício da denúncia espontânea, no caso de prática de ato puramente formal do contribuinte entregar, com atraso, a DCTF.

Transcrevo, por oportuno, ementa do Recurso Especial 246963/PR, 1ª Turma do STJ, Relator Min. José Delgado, Data da Decisão de 09/05/2000, DJU de 05/06/2000, p. 130:

“Tributário. Denúncia espontânea. Entrega com atraso de declarações de contribuições tributos federais – DCTF.

- 1. 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 – DCTF.*
- 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. Recurso especial provido. Decisão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Exmo. Sr. Ministro Relator. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira”.*

EMLL

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, considerando que a atividade de lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, sujeitando os órgãos administrativos à estrita observância do princípio da legalidade, principalmente quanto à aplicação da legislação tributária pertinente, voto no sentido de rejeitar a preliminar de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação que respalda a exigência fiscal e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário interposto, prejudicados os demais argumentos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora