



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.002111/2001-37  
 Acórdão : 202-13.496  
 Recurso : 118.792

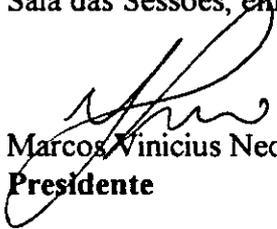
Recorrente : M & R COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
 Recorrida : DRJ em Brasília - DF

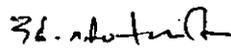
**DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA** – É devida multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes da CSRF. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **M & R COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2001

  
 Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
 Eduardo da Rocha Schmidt  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Iao/cf/mdc



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.002111/2001-37  
Acórdão : 202-13.496  
Recurso : 118.792

Recorrente : M & R COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

### RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia, adoto o relatório constante da decisão recorrida, lavrado nos seguintes termos:

*“Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração em virtude da falta de apresentação das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, referente a períodos compreendidos entre os meses de fevereiro/1996 a fevereiro/1999 (fls. 100/106).*

*O valor do crédito tributário apurado perfaz um total de R\$ 57.970,04 (fls. 104).*

*A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 106.*

*A empresa impugna (fls. 118/120), tempestivamente, o auto de infração constante do presente processo, alegando, em suma, que só a lei é instrumento normativo constitucionalmente próprio para instituir obrigação acessória. Assim, a IN SRF 129 não poderia ter instituído penalidade pelo atraso da apresentação da DCTF.”*

Defrontando tais alegações, decidiu-se o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF pela improcedência da impugnação apresentada, por entender, em síntese, que a instituição da penalidade em exame por instrução normativa tem fundamento de validade no Decreto-Lei nº 2.124/84.

Irresignada, interpôs a contribuinte recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, reiterando os mesmos argumentos alinhavados em impugnação.

É o relatório.

RS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10120.002111/2001-37  
**Acórdão** : 202-13.496  
**Recurso** : 118.792

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

A questão não é de fácil solução, sendo das mais controvertidas em nossa jurisprudência. Com efeito, no Superior Tribunal de Justiça, diverge frontalmente a 1ª da 2ª Turma, havendo diversos precedentes desta no sentido de que o instituto da denúncia espontânea, disciplinado no artigo 138 do Código Tributário Nacional, albergaria as obrigações acessórias (vide REsp nº 208.101-PR, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 21.08.2000), a qual, por sua vez, também já manifestou entendimento contrário, tal qual entende, de forma pacífica, a 1ª Turma (v. g., Resp nº 246.963-PR, rel. Min. José Delgado). Convém registrar, por oportuno, que a 1ª Seção do STJ ainda não se manifestou a respeito do tema, pacificando a matéria.

Na doutrina, todavia, tal divergência não se verifica, sendo unânime o entendimento de que a denúncia espontânea se aplica tanto à obrigação principal como à acessória. Veja-se a lição do mestre BERNARDO RIBEIRO DE MORAES<sup>1</sup> a respeito:

*“A norma jurídica que regula a denúncia espontânea aplica-se tanto a infrações à obrigação principal (que têm por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) como à obrigação tributária acessória (prestações positivas ou negativas exigidas no interesse da arrecadação e da fiscalização). O texto legal não faz qualquer menção ao tipo de infração, abrangendo todos, atingindo em consequência as infrações substanciais e as formais. O artigo em pauta aplica-se indistintamente a qualquer infração da legislação tributária.”*

Idêntica é a posição de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>2</sup>, que ensina:

*“Destarte, para os fins do art. 138, não faz mais sentido distinguir entre multas moratórias (não punitivas) e multas propriamente ditas e, pois, irrecusavelmente punitivas. Todo dever tributário, seja de dar (pagar tributo), seja de fazer ou não fazer (deveres acessórios), uma vez descumprido, acarreta a aplicação de uma sanção.”*

Outro não é o entendimento de MIZABEL DERZI MACHADO<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> *In Compêndio de Direito Tributário, Segundo Volume, Forense, 2ª ed., p. 526*

<sup>2</sup> *In Comentários ao Código Tributário Nacional, Coord. Carlos Valder do Nascimento, Forense, 1997, p. 337.*

<sup>3</sup> *Baleeiro, Aliomar. In, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11ª ed., p. 769.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.002111/2001-37  
Acórdão : 202-13.496  
Recurso : 118.792

*“A denúncia espontânea deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, diz o art. 138, sem distinguir entre espécies de infração (material ou formal) ou de sanções. A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas.”*

Veja-se, afinal, a lição de ROSENICE DESLANDES<sup>4</sup>, autora de monografia sobre o tema:

*“Entendemos que a norma instituidora da denúncia espontânea se aplica indistintamente aos dois tipos de infração.*

*Nossa convicção foi formada através de elementos retirados da própria redação do art. 138 do CTN.*

*Segundo cediço princípio de hermenêutica, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir.*

*Desta forma, quando o legislador prescreveu ‘... a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração ...’ referiu-se a todo tipo de infração – substancial e formal. Se tivesse por objetivo excluir um ou outro tipo, teria à mão vários recursos como adjetivar a palavra infração, ou mesmo complementar a sentença descrita acima: ‘... da infração à obrigação principal’, excluindo, assim, a infração formal, ou vice-versa.*

*Outro indício bastante concludente é a inserção, no corpo do artigo, da expressão ‘acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido ...’. Esta expressão careceria de sentido se a exclusão se reportasse, apenas, às infrações formais. Significa dizer, se a infração formal decorre do descumprimento de deveres instrumentais (fazer ou não fazer), inadmissível a existência de tributo a ser pago para convalidar a exclusão de penalidade. Logicamente, só haverá tributo a ser pago quando a infração tenha sido não pagá-lo, tratando-se, pois, de uma infração substancial.*

*Portanto, o instituto tem âmbito de incidência abrangente, alcançando, como demonstrado, tanto as infrações à obrigação principal (obrigações substanciais), quanto às infrações aos deveres instrumentais (infrações formais).”*

<sup>4</sup> In, Denúncia Espontânea, Forense, 1997, p. 38.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.002111/2001-37  
Acórdão : 202-13.496  
Recurso : 118.792

Tenho para mim que a doutrina acima transcrita fala por si só, esgotando a matéria. De fato, não faz o artigo 138 do Código Tributário Nacional qualquer distinção entre obrigação principal e obrigação acessória, não sendo lícito ao intérprete distinguir onde não distinguiu o legislador.

Todavia, a questão se encontra pacificada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que firmou entendimento no sentido de o artigo 138 não acobertar as obrigações acessórias.

Por sua vez, tenho para mim como legal a Instrução Normativa SRF nº 129/86, que tem seu fundamento de validade nas disposições dos §§ 2º, 3º e 4º, todos do artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei nº 2.065/83, conforme acertadamente decidiu o prolator da decisão recorrida.

Adoto, neste particular, como razão de decidir, o voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro em caso similar:

*"A legalidade da obrigação acessória em comento - Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - deflui da competência conferida ao Ministro da Fazenda pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 para 'eliminar ou instituir obrigações acessórias relativos a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal', a qual, através da Portaria MF nº 118, de 28.06.84, foi delegada ao Secretário da Receita Federal.*

*Assim foi que, no exercício dessa competência, esta última autoridade, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 129, de 19.11.86, instituiu originariamente a obrigação acessória da entrega de DCTF, o que aliás está conforme com a finalidade institucional da Secretaria da Receita Federal, na qualidade de órgão gestor das atividades da administração tributária federal.*

*As penalidades relacionadas com essa obrigação foram estabelecidas no § 3º do referido art. 5º do já referido 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.002111/2001-37  
Acórdão : 202-13.496  
Recurso : 118.792

*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.*

*Dai fica ressaltado que o vínculo da obrigação acessória de apresentar DCTF com o Decreto-Lei nº 1.968/82 é indireto, uma vez que o ato legal que deu origem a essa obrigação determinou que se aplicasse as penalidades naquele previstas (§§ 3º e 4º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83) para uma outra hipótese, na falta ou entrega fora de prazo da DCTF, a saber:*

*'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.*

*§ 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 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 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.'*

*Desse modo, uma vez assente a legalidade da obrigação acessória de apresentar DCTF no prazo determinado pela administração tributária, de nada adianta à Recorrente opor argumento de economia interna - processo de informatização da empresa - com vistas a se furtar da penalidade cominada em lei pela não entrega da DCTF e muito menos para lançar invectivas contra a presente ação fiscal realizada nos estritos termos do art. 142 do CTN.*

*Da mesma forma, considerando que as obrigações acessórias autônomas se impõem no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, sem vínculo com qualquer fato gerador de tributo, a alegada inexistência de lançamento de ofício dos tributos ou contribuições a que se refeririam as DCTFs em questão, não constitui*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.002111/2001-37  
Acórdão : 202-13.496  
Recurso : 118.792

*motivo suficiente para a dispensa da penalidade cominada pela sua não satisfação no prazo fixado.*

*E, nem mesmo, a ausência de qualquer aspecto doloso relacionado com o descumprimento dessa obrigação, pois é cediço que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136).*

*Isto posto, é de ser mantida a penalidade prevista no art. 11, §§ 2º, 3º, e 4º, do Decreto-Lei nº 1.968/82, e alterações posteriores, por força do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84, razão pela qual nego provimento ao recurso."*

Assim, diante do exposto, ressaltando meu ponto de vista, nego provimento ao recurso e mantenho a decisão recorrida.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2001

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT