



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

---

<b>Processo n°</b>	10380.010243/2004-14
<b>Recurso n°</b>	136.469 Voluntário
<b>Matéria</b>	DCTF
<b>Acórdão n°</b>	303-34.956
<b>Sessão de</b>	5 de dezembro de 2007
<b>Recorrente</b>	FAVO S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES
<b>Recorrida</b>	DRJ-FORTALEZA/CE

---

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2003

Ementa: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Entrega espontânea e a destempo.

O instituto denúncia espontânea (CTN, art. 138) não alberga a prática de ato puramente formal do cumprimento extemporâneo de obrigação tributária acessória. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Normas gerais de direito tributário. Multa por atraso na entrega da DCTF.

Tem fundamento no ordenamento jurídico a multa motivadas por entrega de DCTF espontaneamente e a destempo, no valor equivalente a 2% do montante dos tributos e contribuições informados na declaração, por mês ou fração de atraso, com a redução de 50% concedida nos casos de entrega espontânea. Não há se falar em ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade. A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. A penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias.

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



TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator

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

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Quarta Turma da DRJ Fortaleza (CE) que julgou procedente a exigência das multas infligidas no auto de infração de folha 7, motivadas por entrega de DCTF espontaneamente e a destempo, no valor equivalente a 2% do montante dos tributos e contribuições informados na declaração, por mês ou fração de atraso, com a redução de 50% concedida nos casos de entrega espontânea.

Segundo a denúncia fiscal, somente nos dias 23 de julho de 2003, 1º de outubro de 2003, 15 de janeiro de 2004 e 27 de maio de 2004, respectivamente, foram entregues as declarações relativas aos quatro trimestres de 2003.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 1 a 5, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

[...] que ao entregar a DCTF antes de qualquer procedimento fiscal, deve ser aplicado o art. 138 do CTN, que trata do instituto da denúncia espontânea. Afirma, ainda, que a Lei nº 10.426/2002 não autoriza a repetição de uma multa, mês a mês, *ad infinitum* em face de um único atraso que se prolongou no tempo, e que tal penalidade é desproporcional e não razoável.

Ao final, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de documentos e pela realização de perícias.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Ano-calendário: 2003*

*DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.*

*Restando caracterizada a entrega em atraso da DCTF, é devida a exigência de multa pelo descumprimento da obrigação acessória.*

*DCTF. MULTA POR ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A responsabilidade pela entrega da declaração de rendimentos não está alcançada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*CONSTITUCIONALIDADE.*

*A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.*

*Lançamento Procedente*

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Fortaleza (CE), recurso voluntário foi interposto às folhas 26 a 32. Nessa petição, afora reiterar as razões iniciais, aduz

*f. 101*

que “nada justifica ser utilizado como base de cálculo da multa em causa o valor do tributo apurado e pago”<sup>1</sup>.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa<sup>2</sup> os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 38 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o Relatório.

*Inst.*

---

<sup>1</sup> Recurso voluntário, segundo parágrafo da folha 28.

<sup>2</sup> Despacho acostado à folha 37 determina o encaminhamento dos autos para o Primeiro Conselho de Contribuintes que promoveu o encaminhamento para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

## Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 26 a 32, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

No mérito, versa a lide, conforme relatado, acerca da exigência da multa por entrega de DCTF espontaneamente e a destempo, no valor equivalente a 2% do montante dos tributos e contribuições informados na declaração, por mês ou fração de atraso, com a redução de 50% concedida nos casos de entrega espontânea.

A despeito da espontaneidade, entendo incabível, no caso ora examinado, a exclusão da responsabilidade com fundamento no artigo 138 do CTN, porquanto a responsabilidade tributária ali albergada não alcança as obrigações acessórias autônomas.

Neste particular, há, inclusive, jurisprudência mansa e pacífica das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, conforme nos dá conta a ementa do acórdão referente ao Recurso Especial 208.097 – PR, a saber:

*TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.*

O voto condutor do acórdão acima referido, da lavra do Ministro Hélio Mosimann, cita precedente da Primeira Turma daquele Tribunal (REsp. 190.388 – GO, acórdão da lavra do Ministro José Delgado, DJ de 22 de março de 1999), cuja ementa tem o seguinte teor:

*TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.*

- 1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.*
- 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. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
- 4. Recurso provido.*

Deixo aqui consignado que já adotei, quando membro do Segundo Conselho de Contribuintes, em situações semelhantes, a exclusão da responsabilidade com base no artigo 138 do CTN, seguindo antiga jurisprudência daquele colegiado. Contudo, ainda naquela casa, modifiquei meu entendimento após a manifestação do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Por outro lado, nada obstante os julgados paradigmáticos do Superior Tribunal de Justiça tratem de Declaração do Imposto de Renda, os fundamentos de tais decisões têm perfeita aplicação, também, para o caso de Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), uma vez que esta é uma obrigação tributária de igual natureza daquela.

Outrossim, o estudo da incidência ou não da penalidade moratória nos adimplementos espontâneos e a destempe das obrigações tributárias acessórias poderia até revelar uma antinomia aparente entre a inteligência do § 3º do artigo 113 e a dicção do artigo 138, ambos do Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

.....

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

.....

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

.....

Ambos pertencem ao Livro Segundo do CTN, que traça normas gerais de direito tributário, e ao Título II, que cuida das obrigações tributárias. Dito isso, recorro ao critério da especialização para solucionar antinomias aparentes no ordenamento jurídico: a norma específica prevalece sobre a norma geral.

*In casu*, entendo preponderante a inteligência do § 3º do artigo 113, que prevê a penalidade pecuniária pelo simples fato da inobservância da obrigação tributária acessória, quando confrontada com a dicção do artigo 138, vinculado à responsabilidade tributária por infrações. Consoante essa exegese, os dispositivos tratam de assuntos distintos: este exclui a multa de natureza penal (multa de ofício) na denúncia espontânea da infração; aquele prevê a penalidade de caráter moratório (multa de mora) pelo inadimplemento de obrigação acessória, independentemente da atuação da Fazenda Nacional.

Igualmente impertinente, ao meu juízo, a alegada inconstitucionalidade do lançamento fundada em suposta ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Aqui, traço um paralelo entre dois princípios constitucionais: proporcionalidade e vedação ao confisco. Malgrado posições doutrinárias em sentido contrário, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com



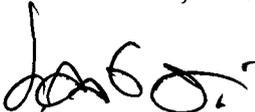
efeito de confisco. O tributo é uma “prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito”<sup>3</sup> e a penalidade é a sanção de ato ilícito.

A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. *Mutatis mutandis*, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo<sup>4</sup>, da mercadoria<sup>5</sup> e de moeda<sup>6</sup> são exemplos desse confisco. Por conseguinte, rejeito o alegado desrespeito ao princípio da proporcionalidade.

Sobre a sistemática de cálculo da multa, o critério adotado no auto de infração guarda conformidade com a Lei 10.426, de 2002, vale dizer, 2% do montante dos tributos e contribuições informados na declaração, por mês ou fração de atraso, com a redução de 50% concedida nos casos de entrega espontânea, sem remanescer qualquer dúvida para cuja solução se faça necessário o uso do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 5 de dezembro de 2007

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator

---

<sup>3</sup> Código Tributário Nacional, artigo 3º.

<sup>4</sup> Decreto-lei 37, de 1966, artigo 104.

<sup>5</sup> Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105, com um dos incisos alterado pelo Decreto-lei 1.804, de 1980.

<sup>6</sup> Lei nº 9.069, de 1995, artigo 65, *caput* e § 1º, incisos I e II.