



419

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**Processo N.º 10.680-000.009/91-37**

MAPS

Sessão de 07 de janeiro de 1992

**ACORDÃO N.º 201-67.684**

Recurso n.º 86.251

Recorrente SERTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

Recorrida DRF EM BELO HORIZONTE - MG

DCTF - A entrega a destempo desse documento, desde que espontaneamente, não importa na imposição da penalidade prevista no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, ex-vi do disposto no art. 138 do CTN. Antecedentes IN-SRF nº 100, de 15.09.83. Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SERTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro ROBERTO BARBOSA DE CASTRO votou pelas conclusões. Ausente o Conselheiro SÉRGIO GOMES VELLOSO.

Sala das Sessões, em 07 de janeiro de 1992

*Roberto Barbosa de Castro*  
**ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - PRESIDENTE**

*Lino de Azevedo Mesquita*  
**LINO DE AZEVEDO MESQUITA - RELATOR**

*Antônio Carlos Taques Camargo*  
**ANTÔNIO CARLOS TAQUES CAMARGO - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL**

VISTA EM SESSÃO DE **10 JAN 1992**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HENRIQUE NEVES DA SILVA, SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, DOMINGOS ALFEU COLENCI DA SILVA NETO, ANTONIO MARTINS CASTELO BRANCO e ARISTÓFANES FONTOURA DE HOLANDA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**Processo Nº 10.680-000.009/91-37**

Recurso Nº: 86.251

Acordão Nº: 201-67.684

Recorrente: SERTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**R E L A T Ó R I O**

Trata-se de recurso tempestivo (fls. 15/16) interposto contra decisão de primeiro grau (fls. 10/12) que manteve a notificação de lançamento de ofício (fls. 3/4) da multa prevista no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, no montante equivalente a 69,20 BTNF pela apresentação espontânea, mas a destempo, da DCTF relacionada nesse notificação.

Nas razões de recurso, a recorrente sustenta, em síntese:

- embora tardivamente, a DCTF focalizada foi apresentada, o que consubstancia denúncia espontânea, abrangida pela regra do art. 138 do CTN.

- a decisão recorrida, à falta de embasamento legal para manter as penalidades imposta socorre-se de princípios éticos para confirmar a referida notificação de lançamento.

- a entrega do dito documento embora a destempo, implica no cumprimento, por parte da recorrente, de obrigação acessória. Não

X -segue-

se justifica moralmente que o contribuinte que, mesmo a destempo, cumpre uma obrigação fiscal, espontaneamente seja penalizado no mesmo grau daquele que cumpre sua obrigação depois de intimada a cumpri-la.

A decisão recorrida apoia-se no fato de que a legislação específica - art. 11, §§ 2º, 3º e 4º, do DL nº 1968/82, com as alterações posteriores, que indica, fixa pena equivalente a 10 ORTNs, por mês ou fração de atraso na entrega desse documento fiscal. Sustenta, ainda, a decisão recorrida, que embora espontânea, a apresentação da DCTF não ocorrerá com observância dos prazos próprios, o que, por esse fato, a obrigação acessória converte-se em obrigação principal conforme § 3º do art. 113 do CTN. A aplicação do disposto no art. 138 do CTN tornaria letra morta a norma legal que instituiu a penalidade por atraso, o que traria prejuízo à Administração Fiscal, não só de ordem financeira, mas, sobretudo de ordem moral.

É o relatório.

Y

-segue-

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LINO DE AZEVEDO MESQUITA

Dos autos resta demonstrado, que as DCTF que deram origem ao lançamento de ofício da multa questionada foram entregues anteriormente a esse lançamento e sem que houvesse qualquer procedimento de iniciativa do fisco, com vistas ao cumprimento da obrigação acessória de que se cuida.

Vale dizer a Recorrente apresentara as DCTF relativas aos períodos apontados na notificação de lançamento, espostaneamente.

Assim sendo, adoto como razões de decidir as do Acórdão nº 201-67.443, de 22.10.91, verbis:

"Sobre a teoria da espontaneidade, inscrita no art. 138 do CTN (Lei nº 5.172/66), que exclui a responsabilidade por infrações, assim redigido:

"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 da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

O Prof. Geraldo Ataliba assim se manifestava in "Fisco Contribuinte, ano XXIV, nº 11, novembro de 1968, pág. 666:

É princípio processual tributário universal também consagrado no Brasil, com pro

segue-

Processo nº 10.680-000.009/91-37

Acórdão nº 201-67.684

423

profunda raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sadios preceitos de moralidade administrativa - que, procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais, para proceder à retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária a trasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica, por isso, sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração do dolo, e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as consequências civis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório, previstas em lei para o caso.

A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza - tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por finalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias - permite, por esta forma, harmoniosa combinação técnica entre a persuasão e a coercibilidade, características sempre concomitantes do instrumento arrecadatório, em que se constitui o Direito - no caso, por isso mesmo, tributário.

Ora, na sistemática do nosso Direito Positivo, esta espontaneidade - que, justamente, coloca o contribuinte debaixo de um estatuto de proteção particularmente benéfico - pode ser prejudicada pela fiscalização, mediante a prática de atos concretos e inequívocos de investigação de fatos ou circunstâncias concretas, referentes precisamente à matéria objeto da espontaneidade.

Assim, harmônica é esta sistemática, quando não confere ao contribuinte - mas, pelo contrário, lhe nega - os benefícios de correntes da espontaneidade, desde que a sua iniciativa (de procurar o fisco) se dê como consequência de já estarem sendo praticados (pelo fisco) atos concretos de fiscalização, tendo em vista, precisamente, a apuração das irregularidades, omissões, esquecimentos e erros por ele praticados.

É portanto, princípio inarredável que não se pode beneficiar das consequências da espontaneidade o contribuinte que esteja sofrendo o que genericamente se costuma

X segue-

designar por ação fiscal, desde que esta tenha em mira, precisamente, aqueles fatos e circunstâncias que o contribuinte leve como conteúdo de seu gesto espontâneo. Não é, portanto, uma fiscalização genérica ou uma fiscalização imprecisa - ou uma simples inspeção, sem objetivo determinado, ou com objetivo ainda por determinar - que pode anular toda a sistemática estabelecida pela legislação em benefício do contribuinte, porque estimulante de sua espontaneidade, no que, exatamente, importaria admitir-se tenha esta fiscalização genérica força bastante para inibição da espontaneidade.

Somente pode ser reputada prejudicada a espontaneidade quando, com relação a determinado fato, já tenha o fisco procedido aos atos de fiscalização diretamente conducentes à apuração de uma irregularidade determinada e concreta."

E, como afirmei e demonstram os autos, em relação ao cumprimento da obrigação acessória em tela pela Recorrente - entrega das referidas DCTF - nenhum procedimento direto fora tomado junto à empresa pela fiscalização ou pela autoridade lançadora.

A entrega das referidas DCTF, embora a des-tempo, ocorreu espontaneamente.

Destarte, a Recorrente goza da exclusão da responsabilidade pela infração à legislação pertinente, ou seja, na entrega a destempo do dito documento fiscal, e, em consequência, não arca com a respectiva sanção.

Não se diga que o Decreto-Lei nº 1.968/82, com as alterações posteriores, revogou a norma de espontaneidade inscrita no transscrito art. 138 do C.T.N.

É pacífico que a Lei nº 5.172/66, na parte que dispõe sobre normas gerais de direito tributário - e o art. 138 faz parte dessas normas - já na vigência da Constituição Federal de 1967, com suas alterações, era tida como Lei Complementar. Essa é a inteligência doutrinária e jurisprudencial.

Com a superveniência da Constituição de outubro de 1988, tenho, face ao disposto no art. 146, item III, "b", não haver mais dúvida no sentido de que a norma inscrita no art. 138 tem a

segue-

natureza de Lei Complementar.

Esse dispositivo constitucional está assim redigido:

"Art. 146 - Cabe à Lei Complementar:

.....

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias."

Destarte o art. 138 do CTN somente pode e podia ser alterado por lei complementar.

A ex-Secretaria da Receita Federal deixou isso implícito ao dispor no item 2 da IN-SRF nº 100, de 15.09.83, que esclarece sobre a aplicação de penalidades nas devoluções decorrentes de utilização ou recebimento indevido de créditos prêmios (art. 2º do Decreto-Lei nº 1.722/79). Dispõe esse ato normativo:

"2.1. - na devolução efetuada espontaneamente, é excluída a incidência da multa prevista no artigo 2º do Decreto-Lei nº ... 1.722/79, por força do disposto pelo artigo 138 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (Código Tributário Nacional);" (o grifo não é do original)

Ora, o art. 2º do apontado Decreto-Lei nº 1.722/79, determina que:

"O responsável por infração às normas estabelecidas pelo Poder Executivo, nos termos do artigo anterior, da qual resulte a utilização indevida dos estímulos fiscais, estará sujeito à devolução da importância que houver sido paga ou creditada, corrigida monetariamente, acrescida de juros de mora de um por cento ao mês e da multa de cinqüenta por cento, calculados sobre o valor corrigido." (grifamos)

Verifica-se que o transscrito ato normativo da ex-Secretaria da Receita Federal, atual Departamento da Receita Federal, determinou a aplicação do princípio inscrito no art. 138 do C.T. a infração cometida no citado Decreto-Lei nº 1.722/79.

segue-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10.680-000.009/91-37

-08-

Acórdão nº 201-67.684

Essa determinação, é óbvio, se deve a não ser o Decreto-Lei nº 1.722/79, norma Complementar à Constituição Federal, em razão do que, quando em conflito com o princípio inscrito no transcreto art. 138 do C.T.N., este deverá prevalecer na aplicação da penalidade em concreto."

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de janeiro de 1992

LINO DE AZEVEDO MESQUITA