

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	Do 16/09/1999
C	Rubrics

162

## MINISTÉRIO DA FAZENDA



## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000917/98-78  
 Acórdão : 202-11.128

Sessão : 29 de abril de 1999  
**Recurso :** 109.918  
 Recorrente : WALTER MIGUEL NAHAS  
 Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/202-0.266
C	EM 10 de maio de 1999
Procurador Regional da Faz. Nacional	

**DCTF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – ESPONTANEIDADE – INEXIGIBILIDADE –** A denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária (CTN, art. 138).  
**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: WALTER MIGUEL NAHAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.** Vencido o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

Sala das Sessões, em 29 de abril de 1999

Marcos Vinícius Neder de Lima  
**Presidente**

Tarásio Campelo Borges  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

c1/



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10835.000917/98-78  
**Acórdão :** 202-11.128

**Recurso :** 109.918  
**Recorrente :** WALTER MIGUEL NAHAS

### RELATÓRIO

Trata o presente processo da exigência de multa por atraso nas entregas de Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs, com redução de 50%, motivada pelo cumprimento da obrigação acessória antes de iniciado qualquer procedimento *ex officio*.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que integra a Decisão Recorrida de fls. 27/29:

“A empresa em epígrafe foi cientificada mediante auto de infração de fls. 01, do lançamento de multa pelo não cumprimento de obrigação acessória, traduzida pelo atraso na entrega à Receita Federal, das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF.

Corresponde a exigência a R\$ 1.114,34, relativa aos meses de agosto e outubro de 1995.

Foi aplicada a penalidade de acordo com as seguintes disposições legais: art. 11, §§ 2º a 4º do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83; art. 11 do Decreto-Lei nº 2.287/86; arts. 5º e 6º do Decreto-Lei nº 2.323/87; art. 66 da Lei nº 7.799/89; art. 3º, I, da Lei nº 8.383/91 e art. 30 da Lei nº 9.249/95.

Ciente do lançamento em 24/06/98, ingressou a contribuinte em 06/07/98, com a impugnação de fls. 12/21, alegando em resumo que a entrega da declaração, apesar de fora do prazo, fora efetuada antes de qualquer procedimento fiscal, aplicando-se *in casu* a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Foi anexado ao presente o documento de fls. 25, mediante o qual a empresa nomeia seus procuradores os advogados José Pascoal Pires Maciel, Lúcia da Costa Moraes Pires Maciel, Cristina Lúcia Paludeto Parizzi, Daniela Rotta Pereira, Carlos Augusto Farão, Rubens Marcelo de Oliveira e Alex Sandro Sarmento Ferreira.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10835.000917/98-78**  
Acórdão : **202-11.128**

Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados na seguinte ementa:

**“MULTA. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

Não se considera denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória após decorrido o prazo legal para seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE”.**

Irresignado, o Interessado interpôs Recurso Voluntário, com transcrição fiel das razões iniciais, o qual teve seguimento juntamente com cópia da Decisão Liminar de fls. 47/48, concedida em Mandado de Segurança impetrado contra a apresentação de prova do depósito de valor correspondente a “trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão”, conforme determina o Decreto nº 70.235/72, artigo 33, § 2º, com a redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.770-47, de 08.04.99.

O crédito tributário exigido é inferior ao limite mínimo previsto no artigo 1º, § 1º, inciso I, da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 189, de 11.08.97, acima do qual seria obrigatório o oferecimento de contra-razões pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10835.000917/98-78**  
Acórdão : **202-11.128**

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES**

O recurso é tempestivo e dele conheço, não obstante desacompanhado de prova do depósito previsto no artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.770-47, de 08.04.99, por força de Medida Liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pelo ora recorrente.

Apesar do Documento de fls. 47/48 não ser bastante para que se conclua pela vinculação da Medida Liminar aos presentes autos, entendo que os Despachos de fls. 50 e 51, expedidos, respectivamente, pelo chefe da Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente – SP e pelo chefe da DIADI da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, supriram esta deficiência.

No mérito, conforme relatado, o objeto da demanda é matéria por demais conhecida deste Colegiado: exigência de multa por atraso nas entregas de Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs, com redução de 50%, motivada pelo cumprimento da obrigação acessória antes de iniciado qualquer procedimento *ex officio*.

Assim como fiz em 23 de agosto de 1994, na Sessão de julgamento do Recurso nº 88.518, *in casu*, também adoto e transcrevo o voto condutor do Acórdão nº 202-65.612, da lavra do ilustre Conselheiro Roberto Barbosa de Castro:

“Trata-se, como visto, de entrega de DCTF fora do prazo, sem embargo de que o contribuinte espontaneamente tomou a iniciativa de satisfazer a obrigação. Tem este Colegiado entendido iterativamente que a hipótese caracteriza a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional. Sendo Lei Complementar, o comando tem ascendência sobre a legislação ordinária que, realmente contempla a situação apenas com redução de 50% de multa.

São inúmeros os decisórios emanados de ambas as Câmaras deste Conselho, podendo serem lembrados, à guisa de ilustração, os Acórdãos de números 202-04.778, 201-67.443, 201-67.466, 201-67.503.

As poucas dissensões deitam raízes na discussão acerca da natureza punitiva ou moratória da multa de que se trata. Como entende uma corrente respeitável, a excludente de responsabilidade penal pela denúncia espontânea se restringe às multas ditas punitivas, não alcançando aquelas de natureza moratória.



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000917/98-78

Acórdão : 202-11.128

Cita-se, por exemplo, Paulo de Carvalho (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4<sup>a</sup> edição, fls. 349), que assim conclui dissertação sobre o tema:

‘A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição.’

Assim posto o problema, o passo seguinte é a classificação da multa objetivada neste processo.

O ilustre Conselheiro José Cabral Garofano, no voto que lastreou o Acórdão nº 202-04.778, desenvolve interessante esforço doutrinário a partir do direito das obrigações, para concluir, a meu ver com propriedade, que as multas moratórias ou compensatórias estão claramente caracterizadas quando decorrem do inadimplemento de uma obrigação de dar, enquanto que as de natureza punitiva têm sua origem em obrigações de fazer ou de não fazer. Na problemática tributária, as obrigações de dar teriam íntima identificação com as obrigações de prestação em dinheiro – pagamento, enquanto que as obrigações de fazer ou de não fazer se refeririam basicamente às chamadas obrigações acessórias, típicas do controle de impostos, mas não necessariamente condicionadas ou condicionantes de seu pagamento.

Nesse contexto, a obrigação acessória de prestar declaração periódica se configura como uma obrigação de fazer. Seu inadimplemento, ainda que prejudique o sujeito ativo na medida em que deixa de cumprir a finalidade controlística para a qual foi criada, não o priva da prestação principal, consistente do pagamento, obrigação de dar. Em princípio, não se trata de remunerar o sujeito ativo pela mora no adimplemento, nem de compensá-lo, pela indisponibilidade de um bem (dinheiro) que devesse ter sido dado (pago) e não o fora, em prazo certo. A entrega de DCTF a destempo não prejudica o pagamento das contribuições e tributos nela indicados, mas apenas prejudica a atividade burocrática do controle. Não impede nem interfere sequer na constituição do crédito tributário, visto que o lançamento de cada tributo nela declarado se processa segundo suas normas peculiares. ...



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835.000917/98-78

Acórdão : 202-11.128

Por tais razões, alinho-me aos que, vendo no descumprimento do prazo de entrega de DCTF sujeição à pena de natureza não-moratória ou compensatória, mas puramente punitiva, alcançada pelos benefícios da espontaneidade prescritos no artigo 138 do CTN – norma de hierarquia complementar à Constituição e não revogada pela legislação ordinária que rege a matéria, voto pelo provimento do recurso.”

Com os mesmos fundamentos do voto transcreto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 29 de abril de 1999

TARASIO CAMPELO BORGES



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

**EXMº SR. PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº 10835.000917/98-78  
Acórdão nº 202-11.128  
Interessada: WALTER MIGUEL NAHAS

*RP/202-0-266*

A Fazenda Nacional, pelo procurador que assina este ao final, irresignada com a decisão consubstanciada no Acórdão em epígrafe, vem, respeitosamente, com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF – nº 55/98, interpor RECURSO ESPECIAL para a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, na forma das razões abaixo. Pede, pois, seu recebimento, processamento e remessa.

### **RAZÕES DA FAZENDA NACIONAL**

Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Trata-se de decisão que entende não se sujeitar o contribuinte à multa de mora, por ter entregue a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF espontaneamente, embora fora do prazo.

A Fazenda Nacional sempre entendeu que mesmo por iniciativa espontânea do contribuinte em apresentar, com atraso, a DCTF, não o excluía da sujeição da multa de mora, como se pode ver dos inúmeros recursos interpostos por este procurador para a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, transcreve-se a seguir, tópicos da manifestação de 19-05-98, no recurso interposto à CSRF a propósito de decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-71.208:

“A Fazenda Nacional insiste não ser o caso de aplicação do disposto no referido art. 138 do Código Tributário Nacional, que afasta a responsabilidade por infração no caso de denúncia espontânea, com a conseqüente inexigência de multa de mora no cumprimento da obrigação acessória.

Os doutos, ao estudar as multas quanto à sua natureza, entendem que há duas espécies de multas, as compensatórias e as punitivas, estas com cunho de penalidade, aquelas pelo descumprimento da obrigação que não importe no recolhimento de tributos.

A situação sob apreciação, como se verifica, é de mora pelo descumprimento da obrigação acessória no prazo exigido. Portanto, não se trata de inadimplemento de obrigação da só entrega das DCTFs, mas sim de obrigação cumprida, porém, a destempo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Processo n° 10835.000917/98-78  
Acórdão n° 202-11.128

A multa aplicada para o caso, é de natureza moratória, ou seja, compensatória ou indenizatória, conforme dispõe o art. 11 e seus parágrafos do Decreto-lei nº 1.968/82, os quais foram modificados com a nova redação dada pelo art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83, que ficaram assim:

“.....”

O valor da multa instituída pelo § 2º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, foi atualizada sucessivamente pelas Leis nºs 7.730/89, 7.799/89, 8.177/91, 8.178/91, 8.212/91, 8.383/91, MP 978/95 e Lei nº 8.981/95.

A respeito da matéria em causa, o douto tributarista Paulo de Barros Carvalho, em seu apreciado “Curso de Direito Tributário”, 7ª edição, ano de 1995, da Editora Saraiva, fls 349/350, ao tratar do art. 138 do CTN, assim se manifesta:

“Modo de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária é a denúncia do ilícito, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha qualquer início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (Art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo promovida com a observância destes requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, **porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destinada ao caráter de punição.**” (O destaque em negrito não é do original)

Desta forma, entende a Fazenda Nacional que o CTN, pelo art. 138, ao admitir a denúncia espontânea como excludente de responsabilidade por infrações, não alcança as sanções de natureza moratória, mas tão somente as punitivas

Recentemente, com a decisão da Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, de 03/12/98, que, por unanimidade, deu provimento, ao Recurso Especial nº 190388/GO, interposto pela Fazenda Nacional, ficou evidente a procedência dos recursos interpostos anteriormente referidos.

A ementa da decisão do Recurso Especial nº 190388/GO esta posta nos seguintes termos:

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Processo nº 10835.000917/98-78  
 Acórdão nº 202-11.128

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."

A decisão não trata exatamente sobre a DCTF, mas cuida da entrega da declaração de imposto de renda em atraso, por iniciativa espontânea do contribuinte, portanto, matéria congênere àquela, por ser também obrigação acessória vinculada à principal, de recolher tributo.

Faz-se mister tomar-se conhecimento, nesta oportunidade, do inteiro teor do voto que se transcreve abaixo:

**"O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):** Conheço do recurso e dou-lhe provimento.

A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerando acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo.” (O grifo e o negrito não constam do original)

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte. (O grifo não consta do original)

Tenho, no particular, como corretos os fundamentos desenvolvidos às fls. 668/669 no sentido de que:

“A questão que aqui se coloca pode ser facilmente resumida: O Contribuinte, entregando espontaneamente a sua Declaração do Imposto de Renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito, estará ou não sujeito à multa? Ou, sob outro aspecto, teria ou não aplicação, na espécie, o comando contido no art. 138, do CTN, que cuida da denúncia espontânea e da desoneração de penalidades?

Dispõe o mencionado art. 138:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Processo nº 10835.000917/98-78  
Acórdão nº 202-11.128

‘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 depende de apuração.’

Parece que o alcance da norma não tem elasticidade que lhe quer emprestar o impetrante.  
A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não pode ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado art. 138 do CTN. (O grifo e o negrito não constam do original)

O precedente afigura-se perigoso, na medida que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao talante do contribuinte a fixação da época em que deverá entregar sua Declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.

A Receita Federal faz divulgar, amplamente, a data limite para a entrega da Declaração do Imposto de Renda e penalidade pelo atraso encontra-se devidamente prevista em Lei (art. 88, da Lei nº 8.981/95).

**Deste modo, não se constituindo em típica infração de natureza puramente tributária, não terá aplicação na espécie o art. 138 do CTN.** (O negrito não consta do original)

Esse Egrégio Sodalício, assim já decidiu:

‘TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DA DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88’). (MAS nº 96.01.55335-5/GO, Rel. Juiz Tourinho Neto).

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138, DO CTN.

1. Liminar concedida para viabilizar a entrega do Imposto de Renda sem pagamento de multa.
2. Denúncia espontânea não configurada.
3. Apelo provido.’ (AI nº 96.01.28728-0/MG, Relatora Juíza Eliana Calmon).

Isto posto somos pelo provimento do apelo.”

A referida opinião, emitida por Rodrigo Janot Monteiro de Barros, Procurador Regional da República, apresenta-se ao meu pensar, em harmonia com as regras do nosso ordenamento jurídico.

Não vejo conflito entre o art. 88, da Lei nº 8.981/95 e o art. 138, do CTN. Como exposto, são diferentes as entidades tratadas, e portanto, sujeitas, cada uma, ao seu regime próprio.

Por tais fundamentos, dou provimento ao recurso.

É como voto.”

Assim, em face desse judicioso voto, não há porque os ilustres juizes deste tribunal administrativo, julgarem em contrariedade a esta decisão judicial. Demais, como fica a Fazenda Nacional em prosseguir julgando esta matéria, confrontando entendimento esposado em decisão do Poder Judiciário?

Diante do exposto, a Fazenda Nacional, pelo procurador que subscreve este, requer a esta Colenda Superior Corte Administrativa a reforma da r. decisão da Instância “a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10835.000917/98-78  
Acórdão nº 202-11.128

quo”, para confirmar a decisão de primeira instância, que bem interpretou e aplicou a legislação de regência ao caso concreto destes autos.

Nestes termos,

Pede deferimento.

Brasília (DF)

*10 de junho de 1999*

José Ribamar Alves Soárez

Procurador da Fazenda Nacional