



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

183

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 13 / 06 / 2000
C	<i>sf</i>
	Rubrica

**Processo** : 10935.002548/97-01

**Acórdão** : 202-11.626

**Sessão** : 27 de outubro de 1999

**Recurso** : 108.547

**Recorrente** : UNIMED PATO BRANCO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

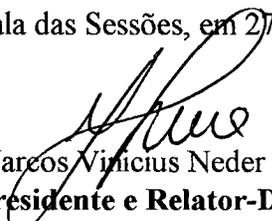
**Recorrida** : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

**DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO.** O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a DCTF. Cabível a aplicação da penalidade decorrente de descumprimento dessa obrigação acessória, prevista no Decreto-Lei nº 2.124/84. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: UNIMED PATO BRANCO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos (Relator) e Luiz Roberto Domingo. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.  
Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10935.002548/97-01

**Acórdão** : 202-11.626

**Recurso** : 108.547

**Recorrente** : UNIMED PATO BRANCO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

## RELATÓRIO

A UNIMED PATO BRANCO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA., às fls. 01, é autuada em R\$ 14.765,05, pelo atraso na entrega espontânea das DCTF dos meses de 01/95 a 12/96.

O lançamento tem como base o art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83.

Impugnando, tempestivamente, o feito (doc. fls. 29/30), a interessada alega, em suma, que entregou as DCTF antes do início de qualquer procedimento fiscal e que, portanto, não cabe a aplicação da multa exigida, visto o disposto no artigo 138 do CTN.

Aduz, ainda, a ilegalidade e a inconstitucionalidade do lançamento efetuado.

A autoridade julgadora de primeira instância julga parcialmente procedente a multa lançada, excluindo a exigência relativa a out/96, em decisão assim ementada (doc. fls. 44/47):

“DCTF - MULTA – Procede o lançamento de multa quando a contribuinte deixa de entregar Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) no prazo previsto em ato da Secretaria da Receita Federal.

CONSTITUCIONALIDADE – COMPETÊNCIA – Ao servidor público, como integrante da estrutura do Poder Executivo, é vedado se pronunciar sobre a legalidade ou constitucionalidade de atos emanados dos órgãos superiores. A competência para apreciar questões voltadas contra a constitucionalidade ou legalidade das normas vigentes é privativa do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10935.002548/97-01**

**Acórdão : 202-11.626**

Irresignado com a decisão singular, o sujeito passivo deposita 30% do valor do tributo mantido (doc. fls. 171) e interpõe, tempestivamente, recurso voluntário (doc. fls. 50/54), provando o recolhimento dos tributos à época a que se referem as DCTF e reafirmando fazer jus ao benefício previsto no artigo 138 do CTN.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10935.002548/97-01  
**Acórdão** : 202-11.626

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS

O recurso cumpre todos os requisitos necessários para ser conhecido.

Discute-se nos autos o cabimento ou não da aplicação da multa prevista no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83, quando apresentada a DCTF antes de qualquer procedimento fiscal, em face da inteligência do art. 138 do CTN.

Examinemos, pois, a legislação pertinente.

O Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83, em seu artigo 11, §§ 3º e 4º, dispõe:

*“Art. 11 - ...*

*§ 3º - Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após período determinado, será aplicada a multa de 10 ORIN, ao mês calendário ou fração, independente da sanção prevista no parágrafo anterior.*

*§ 4º - Apresentado o formulário, ou a informação, fora do 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 pela metade.”*

Por sua vez, o artigo 138 do CTN assim dispõe:

*“Art. 138 – a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, 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.”*

Da leitura das disposições acima, extraio que, no caso, é legítima a pretensão da empresa recorrente, eis que plenamente amparada pelo art. 138 do CTN, quando a mesma cumpriu a obrigação acessória em questão antes do início de qualquer um dos procedimentos fiscais previstos no Decreto nº 70.235/72 (com alterações).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

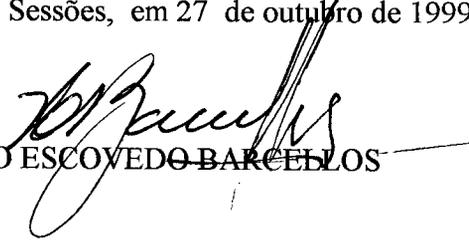
**Processo** : 10935.002548/97-01  
**Acórdão** : 202-11.626

É claro que o art. 138 do CTN conflita com o Decreto-Lei nº 1.968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83.

Mas esse conflito, segundo entendo, se resolve pelo princípio da hierarquia das leis. E, por consequência, prefiro ficar com a lei maior, o CTN, que diz ser excluída a responsabilidade pela denúncia espontânea.

Portanto, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999

  
HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10935.002548/97-01  
**Acórdão** : 202-11.626

**VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
 RELATOR-DESIGNADO**

Exsurge do relatório que o litígio cinge-se à aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, ao contribuinte que entrega em atraso a DCTF, mas voluntariamente e antes de qualquer iniciativa da fiscalização.

A argumentação trazida pelo voto do ilustre Conselheiro-relator, em apertada síntese, funda-se no fato de ter entregue a declaração antes de qualquer procedimento fiscal, excluindo sua responsabilidade por infrações por estar alcançada pelo instituto da denúncia espontânea.

Com a devida vênia dos que defendem este respeitável entendimento, tenho para mim que tal interpretação estende, equivocadamente, o alcance do instituto da denúncia espontânea à hipótese de mera inadimplência da obrigação tributária, como a questionada nos autos.

Em verdade, a guerdada multa é aplicável por imposição do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.84, nos seguintes termos:

“§ 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 §§ 2º, 3º e 4º, do artigo 11, do Decreto-lei nº 1968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de outubro de 1983.”

O *quantum* aplicável da multa foi instituído pelo § 2º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, e atualizada sucessivamente pelas Leis nº 7.730/89, 7.799/89, 8.178/91, 8.218/91, MP nº 978/95 e Lei nº 8.981/95.

Negar aplicação a esta norma, nas hipóteses de entrega espontânea fora de prazo, ao argumento de que afronta o artigo 138 do CTN, implica em tornar o § 4º do art. 11 do citado Decreto-Lei nº 1.968/82, letra morta, eis que este dispositivo normatiza a penalidade nos caso de apresentação do formulário, **fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento “ex officio”**. Em verdade, não só esta mas todas as multas por não cumprimento espontâneo de prazo elencado na legislação tributária perderiam a razão de ser, pois não haveria outra hipótese em que pudessem ser aplicadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10935.002548/97-01  
**Acórdão** : 202-11.626

Ora, a norma do art. 115 do CTN sujeita o contribuinte à prestação de obrigações positivas ou negativas, ao interesse da arrecadação e da fiscalização. O artigo 97 prevê a possibilidade de “cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”

Tais normas refletem o poder de coerção do Estado, como ente tributante, em exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico-pátrio. Sem a imposição de sanção pecuniária, não há como assegurar o adimplemento voluntário e tempestivo destas obrigações, tornando a atividade de administração tributária tarefa de extraordinária dificuldade. A lei estaria a estimular a impontualidade, que passaria a ser a regra e não a exceção.

Como bem aponta o ilustre Conselheiro José Antonio Minatel<sup>1</sup>:

*“o próprio conceito de mora pressupõe um termo final para o cumprimento de uma obrigação, ou na linguagem coloquial, pressupõe um vencimento predeterminado. O vencimento não é um dos componentes necessários para o surgimento da obrigação tributária, pois não é insito à estrutura do fato gerador, tanto que nada obsta que seja fixado por outra norma, até mesmo de escalão inferior àquela que define a incidência tributária. Caracteriza-se, assim, o vencimento como delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão.”*

Assim, a obrigação de apresentar a DCTF, como toda obrigação legal, também está provida de sanção, que é a prevista no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82 e alterações posteriores, aplicável à hipótese aqui tratada.

Cabe-nos perquirir, nesse passo, em que hipóteses o exercício da denúncia espontânea teria a eficácia de excluir a responsabilidade por infrações como previsto no art. 138 do CTN?

Para solucionar adequadamente a tal indagação, deve-se extrair o significado da norma pela interpretação sistêmica dos artigos que compõem o Capítulo V do CTN, que disciplina a responsabilidade tributária.

A Seção IV se inicia com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo. A seguir, o Código estatui que a responsabilidade do agente está excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora. Verifica-se que há uma seqüência

<sup>1</sup> Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos, Revista Dialética do Direito Tributário nº 33, ed. Dialética, p. 87



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10935.002548/97-01**  
**Acórdão : 202-11.626**

lógica e necessária entre os dispositivos citados, não sendo possível distinguir a responsabilidade de um e de outro. Trata-se, a meu ver, da mesma responsabilidade pessoal do agente quanto a infrações conceituadas na lei como crimes, contravenções ou dolo específico, matéria mais próxima da investigação do cometimento de ilícitos penais do que das regras de incidência tributária.

Ademais, só haveria sentido na denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso dos autos, eis que o atraso da DCTF torna-se ostensivo com o decurso do prazo fixado para entrega tempestiva da mesma. O fato de o contribuinte confessar que está em mora no cumprimento da obrigação acessória não tem qualquer validade jurídica, uma vez que o fato se evidencia por si só, não assumindo os contornos de uma denúncia espontânea.

Tal instituto, aliás, não é aplicado exclusivamente em matéria tributária. No âmbito do Direito Penal, a apresentação espontânea do acusado à autoridade policial, confessando ilícito até então ignorado, pode ensejar benefícios ao denunciante<sup>2</sup>.

Neste sentido, nos ensina Julio Fabrini Mirabete<sup>3</sup>:

*“Dispõe a lei, de outro lado, em relação àquele que se tiver apresentado espontaneamente à prisão, confessado crime de autoria ignorada ou imputada a outrem, não terá efeito suspensivo a apelação interposta da sentença absolutória, ainda nos casos em que o Código lhe atribuir tais efeitos (art.318). Trata-se de hipótese em que se vislumbra arrependimento do agente que colabora com a Justiça ao confessar o ilícito. Mas o benefício só pode ser reconhecido se a autoria era ignorada ou havia erro na imputação a terceiro.”(Grifo nosso)*

Verifica-se, portanto, que, em matéria penal, a denúncia espontânea só beneficia o agente quando o crime é desconhecido da autoridade. Esse entendimento, embora pertinente ao processo penal, contribui consideravelmente para a interpretação do artigo 138, porquanto este trata, como vimos, da exclusão da responsabilidade do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo.

E mesmo para aqueles que entendem ser possível a interpretação extensiva para aplicar os efeitos da denúncia espontânea no caso de obrigações acessórias, antevejo obstáculo de difícil transposição, como se evidencia no brilhante voto do Conselheiro Jorge Freire:

<sup>2</sup> Nesse sentido: STF: RT531/422

<sup>3</sup> Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed, ed Atlas, p. 392



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10935.002548/97-01  
**Acórdão** : 202-11.626

*“o artigo 138 trata de hipótese de exclusão da responsabilidade quando de infrações que decorram do não pagamento de obrigação principal. Quer seja por falta de pagamento, quer por pagamento a menor.*”

*(...) Mas a multa ora sob exação, é em si o principal sendo aplicada isoladamente e não tendo como causa o pagamento fora do prazo de vencimento de qualquer título. Seu nascedouro está ancorado em descumprimento de obrigação acessória, no caso de entrega fora do prazo de determinada declaração do interesse do Fisco, e de cobrança legítima.”*

De fato, descumprida a obrigação acessória, esta torna-se principal, ensejando a pena pecuniária, como previsto no art. 113, § 3º, do Código Tributário Nacional. Assim, não há falar em excluir a multa por infração da obrigação tributária acessória, porque, nesse caso, o crédito tributário se constitui unicamente da parcela do principal (multa). Daí, pode-se concluir, nesta linha de raciocínio, que não é cabível a exclusão da multa, nas hipóteses de comparecimento espontâneo do sujeito passivo para entrega de declaração, uma vez que a denúncia espontânea não pode afetar o principal do débito.

Corroborando essa linha de raciocínio, trago à colação o entendimento unânime das duas turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça - REsp nº 116.998/SC, de DJ de 01.07.99, e REsp. nº 190.388/GO, DJ de 22.3.99 – este assim ementado:

*“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”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

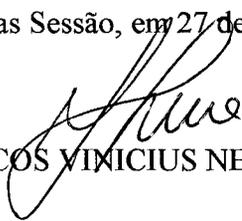
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10935.002548/97-01  
**Acórdão** : 202-11.626

Assim sendo, não há aqui de invocar o art. 138 do CTN, o qual se refere à denúncia espontânea, nada tendo a ver com a hipótese dos autos.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessão, em 27 de outubro de 1999

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA