



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

RECORRI DESTA DECISÃO	
2º	RP: 202-0.269
C	EM. 26 de Junho de 1999
C	<i>[Assinatura]</i>
Procurador Rec. da Faz. Nacional	

Processo : 10950.001104/96-81
 Acórdão : 202-10.774
 Sessão : 08 de dezembro de 1998
 Recurso : 102.308
 Recorrente : UMUARAMA DIESEL LTDA.
 Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu – PR

PUBLICADO NO D. O. U.	
2º	De 25 / 12 / 1999
C	<i>[Assinatura]</i>
C	Rubrica

DCTF – MULTA – Não cabe a aplicação da multa prevista na legislação pelo atraso na entrega de DCTF se a obrigação foi cumprida antes de qualquer iniciativa do Fisco. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: UMUARAMA DIESEL LTDA.

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, que apresentou Declaração de Voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998

[Assinatura]
 Marcos Vinicius Neder de Lima.
 Presidente

[Assinatura]
 Ricardo Leite Rodrigues
 Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, José de Almeida Coelho, Maria Teresa Martínez López e Helvio Escovedo Barcellos.

sbp/cf/cl



Processo : 10950.001104/96-81
Acórdão : 202-10.774
Recurso : 102.308
Recorrente : UMUARAMA DIESEL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de multa por atraso na entrega das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, lavrado 12/07/96, relativas aos períodos de apuração de outubro/93 a fevereiro/96, pelo qual é exigido da contribuinte acima identificada o crédito tributário, nos seguintes valores:

- 25.950,00 UFIR, correspondentes ao período de outubro/93 a dezembro/94; e
- R\$ 8.429,87, correspondentes ao período de janeiro/95 a fevereiro/96.

A empresa, em 30/04/96, procedeu à entrega das DCTFs, compreendendo os fatos geradores ocorridos no período de setembro/93 a fevereiro/96, e recolheu à União R\$ 860,19, relativos ao atraso na entrega destes documentos (fls. 03/33).

Tempestivamente, impugna a contribuinte o auto de infração, arguindo que, até a data da entrega das DCTFs, não havia ocorrido nenhum procedimento fiscal, logo, faz jus ao benefício da espontaneidade, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, e que recolheu indevidamente o valor acima citado, assim caberia sua devolução.

O julgador monocrático julgou procedente o lançamento, ementando, como segue, sua decisão:

“Incabível a exclusão do crédito tributário regularmente constituído por multa por atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, quando o contribuinte deixa de efetuar referida entrega no prazo previsto em ato da Secretaria da Receita Federal.

Os atos emanados de autoridades administrativas estão sujeitos ao poder vinculado ou regrado, significando que o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da Lei, em todas as suas especificações.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001104/96-81
Acórdão : 202-10.774

A recorrente interpôs recurso voluntário, onde usa dos mesmos argumentos expendidos na impugnação, adicionando à esta peça alguns acórdãos dos Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes.

As Contra-Razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional estão às fls. 69/70 e são pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10950.001104/96-81
Acórdão : 202-10.774

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RICARDO LEITE RODRIGUES

A recorrente entregou as DCTFs em 30/04/96 e o auto de infração, ora em julgamento, foi lavrado em 12/07/96, conforme Documentos de fls. 35/36.

Como podemos observar, as DCTFs, fls. 04/33, realmente foram entregues com atraso, porém, antes de qualquer procedimento fiscal.

Entendo, como quase a totalidade deste Conselho, que se aplica à espécie o que dispõe a artigo 138 do Código Tributário Nacional, "*a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração*", pois a própria contribuinte sanou a irregularidade, antes de qualquer iniciativa do Fisco, cumprindo, assim, com a obrigação acessória que ficara em falta.

Já com relação à devolução do valor pago indevidamente, tenho o entendimento de que este pedido deverá ser feito em processo apropriado para tal.

Pelo acima exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1998


RICARDO LEITE RODRIGUES



Processo : 10950.001104/96-81
Acórdão : 202-10.774

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

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 vencedor do aresto, em apertada síntese, funda-se no fato de ter entregue a declaração antes de qualquer procedimento fiscal, excluindo sua responsabilidade por infrações. O benefício do artigo 138 aplica-se, neste caso, a todo o crédito tributário.

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 guerreada 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 1.968, 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 instituída pelo § 2º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82 e atualizada, sucessivamente, pelas Leis nºs 7.730/89, 7.799/89, 8.178/91, 8.218/91, Medida Provisória 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 casos 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, elencadas na legislação tributária, perderiam a razão de ser, pois não haveria outra hipótese em que pudessem ser aplicadas.



Processo : 10950.001104/96-81
Acórdão : 202-10.774

Ora, a norma do art. 115 do CTN sujeita a 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:¹

“... 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 dos juros de mora. Verifica-se que

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



Processo : 10950.001104/96-81

Acórdão : 202-10.774

há uma seqüência 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. Assim, o artigo 138 não está dispensando qualquer penalidade pecuniária, por inadimplência da obrigação.

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 a 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 denunciante².

Neste sentido, nos ensina Júlio Fabrini Mirabete³:

“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.” (destaque 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 (Acórdão nº 201-71169, de 19 de novembro de 1997):

² Nesse sentido: STF: RT531/422

³ Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed., ed. Atlas, p. 392



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.001104/96-81**Acórdão** : 202-10.774

“... 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.”

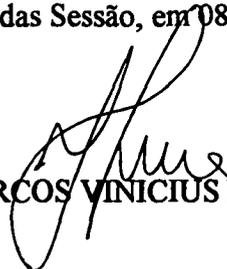
(...) Mas a multa ora sob exação, é em si o principal sendo aplicada isoladamente e não tendo como causa o pagamento fora do prazo de vencimento de qualquer título. Seu nascedouro está ancorado em descumprimento de obrigação acessória, no caso de entrega fora do prazo de determinada declaração do interesse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

De fato, descumprida a obrigação acessória, decorrente da legislação tributária, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, §§ 2º e 3º). 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). Dai, 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.

Estas assertivas permitem generalizar para a seguinte conclusão: a denúncia espontânea não possibilita excluir a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessão, em 08 de dezembro de 1998



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA