



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI CADO NO D. O. U.
C	De 01/12/1997
C	<i>[Assinatura]</i>
C	Rubrica

**Processo** : 10950.001617/95-74  
**Acórdão** : 203-03.293

**Sessão** : 26 de agosto de 1997  
**Recurso** : 100.851  
**Recorrente** : UETA CINE FOTO SOM LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RECURSO Nº 100.851
C	EM 07 de 12 de 1997
C	<i>[Assinatura]</i>
	Recursos Rec. da Faz. Nacional

**DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** Aplicabilidade do art. 138 do CTN.  
Dispensa da Multa. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
UETA CINE FOTO SOM LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo. Ausente, justificadamente, o Conselheiro F. Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997

*[Assinatura]*  
Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

*[Assinatura]*  
Daniel Corrêa Homem de Carvalho  
**Relator**

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Francisco Sérgio Nalini, Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary.

/OVRS/OVRS/



**Processo** : 10950.001617/95-74  
**Acórdão** : 203-03.293

**Recurso** : 100.851  
**Recorrente** : UETA CINE FOTO SOM LTDA.

## RELATÓRIO

A recorrente requereu a apresentação das Declarações de Contribuições de Tributos Federais - DCTFs referentes ao período de outubro a novembro de 1997 a destempo, antes, porém, de qualquer procedimento fiscal, o que a levou a esperar a dispensa de recolhimento de multa em razão da denúncia espontânea.

A DRF de Maringá - PR entendeu ser inviável a dispensa da multa requerida por falta de previsão legal, sendo sua atividade administrativa vinculada e por isso indeferiu a pretensão protesto da contribuinte.

Após a notificação de lançamento a empresa apresentou impugnação, alegando que:

a) o art. 138 do CTN acoberta a posição da requerente, já que sua atitude constitui-se em denúncia espontânea;

b) na esteira do argumento acima a empresa transcreve farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes; e

c) agrega, ainda, o argumento de não possuir antecedentes de transgressão às referidas regras e que a decisão recorrida não se coaduna à interpretação correta do art. 138, parágrafo único do CTN.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, não acolheu as razões da recorrente, por entender que:

a) os atos emanados de autoridades administrativas estão sujeitos ao poder vinculado ou regrado, estando o agente público adstrito à norma da lei;

b) cita os itens 3.1 e 4.6 do Anexo I da IN SRF nº 73/94 como base da exigência sob comento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10950.001617/95-74**  
**Acórdão : 203-03.293**

c) entende não aplicável o art. 138 do CTN e não estar vinculado às decisões do Conselho de Contribuintes; e

d) cita, por fim, o Decreto nº 73.529/74, no que se refere à proibição da extensão administrativa dos feitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida pela administração.

Em seu recurso a este Colegiado, a contribuinte retoma as alegações da impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10950.001617/95-74

**Acórdão** : 203-03.293

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO

Reza o art. 138 do CTN:

“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.”

Como se vê a norma mencionada traz comando claro dirigido à hipótese de iniciativa espontânea do contribuinte no sentido de sanar a infração. Na hipótese da obrigação de recolher tributos, denúncia espontânea ou reconhecimento de débito deve vir acompanhado de seu pagamento. No caso de obrigação acessória, não havendo tributo a recolher, o simples ato de, como no caso em tela, apresentar as DCTFs espontaneamente, implica na regularização da obrigação. Pensar ao contrário, como fez a autoridade recorrida, é tornar “letra morta” a norma do art. 138 do CTN.

Este Conselho, conforme destacou a contribuinte, posiciona-se de maneira inequívoca, no sentido de reconhecer a espontaneidade da denúncia com dispensa da multa exigida. Na mesma linha é a posição da Câmara Superior (Acórdão CSRF/02-0.379).

Isto posto, dou provimento ao recurso para excluir a multa imposta pelo recolhimento a destempo das DCTFs.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997

  
DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

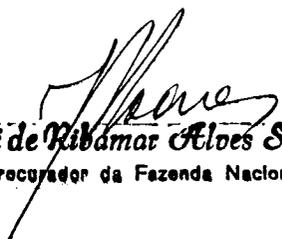
Ilmº Sr. Presidente da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº 10950-001617/95-74  
Acórdão: nº 203-03.293  
Recorrente: UETA CINE FOTO SOM LTDA

A Fazenda Nacional, pelo procurador infra-assinado, vem, na forma do art. 29, inc. I, da Portaria MEFP nº 538/92 e alterações da Portaria MF nº 260/95, apresentar razões ao Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais da empresa em epígrafe, requerendo seu recebimento, processamento e remessa.

Pede deferimento.

Brasília, 07 de novembro de 1997

  
**José de Ribamar Alves Soares**  
Procurador da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001617/95-74

Acórdão nº 203-03.293

Sujeito Passivo: UETA CINE FOTO SOM LTDA

RP/203-012

RAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Egrégia Câmara, Eminentes Conselheiros:

A Fazenda Nacional, irresignada com a respeitável decisão prolatada, por maioria de votos, nos autos deste processo, vem, com fundamento no art. 29, inc. I, da Portaria MEFP nº 538/92 e alterações da Portaria MF nº 260/95, interpor Recurso Especial com espeque nos fundamentos que se seguem.

O voto do Ilustre Relator transcreve o art. 138 do CTN, fazendo um sucinto comentário do qual se destaca o seguinte tópico, que diz diretamente com a obrigação acessória em causa:

“No caso de obrigação acessória, não havendo tributo a recolher, o simples ato de, como no caso em tela, apresentar as DCTFs espontaneamente, implica na regularização da obrigação. Pensar o contrário, como fez a autoridade recorrida, é tornar “letra morta” a norma do art. 138 do CTN.”

O Ilustre Conselheiro Relator também menciona o CSRF/02-0.379 como decisão que reconhece a espontaneidade da denúncia com dispensa da multa exigida.

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 pela infração denunciada. Trata-se, aqui, de exigência de multa, em virtude 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, pelo descumprimento da obrigação, e aquelas com objetivo indenizatório, em conseqüência da mora, no cumprimento de obrigação que não importe no recolhimento de tributos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

2

Processo nº 10950-001617/95-74  
Acórdão nº 203-03.293

A situação sob apreciação, como se verifica, é de mora pelo descumprimento da obrigação no prazo exigido. Portanto, não se trata de inadimplemento de obrigação de entregar as DCTF, mas sim de obrigação cumprida, porém, a destempo.

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:

“Art. 11 - A pessoa física ou jurídica é obrigado a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

.....  
§ 3º - Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada a multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente 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 nela fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade.”

É de se esclarecer que, atualmente, referida 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 n. 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n. 2.065, de outubro de 1983.”

A respeito da matéria, 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 espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (At, 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001617/95-74  
 Acórdão nº 203-03.293

punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. (O destaque 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.

De outro lado, por oportuno, vale transcrever aqui, a título de reforço do que se colocou anteriormente, sobre a legalidade da exigência da multa de mora pela apresentação a destempo, embora espontânea, da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. Trata-se de um trabalho conjunto, de março de 1966, da Secretaria da Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, relativo ao "Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário," onde num tópico inserido sob o tema "PROBLEMAS DECORRENTES DA DECLARAÇÃO E CONFISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA PELO CONTRIBUINTE NOS TRIBUTOS SUBMETIDOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO," que, no seu item 5, versando sobre denúncia espontânea e DCTF, o autor, Dr. Aldemario Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, explica com proficiência, porque a matéria contida no caput do art. 138 do CTN não ser aplicável a obrigação tributária acessória. A seguir a transcrição do trabalho do eminente Procurador:

**"É cabível a cobrança de multa por atraso na entrega da declaração, quando ausente qualquer procedimento fiscal relativo à infração? Em outras palavras, a denúncia espontânea (art. 138 do CTN) aplica-se a descumprimento de obrigação acessória?"**

A resposta afirmativa pode ser encontrada em decisões dos Conselhos de Contribuintes como esta:

**"DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** Quando o sujeito passivo, mesmo a destempo, toma a frente do Fisco e voluntariamente entre os formulários, cumpriu a prestação e está excluída a responsabilidade e afastada a exigência de multa. É o comando gravado no âmbito do art. 138, par[agrafo único do Código Tributário Nacional - CTN." (Conselheira Relatora ACÁCIA DE LOURDES RODRIGUES. DOU de 05.11.92. Pág. 15479)

Tal postura nos parece equivocada. O instituto da denúncia espontânea não se aplica ao descumprimento de obrigação acessória. Analisando com o necessário vagar o dispositivo pertinente do CTN verificamos a correção desta afirmação.

Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL - tributo, MULTA - penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL - tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001617/95-74  
Acórdão nº 203-03.293

Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL - multa (penalidade pecuniária) e MULTA - inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa. (Sublinhou-se)

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.

A alteração ou regulamentação do dispositivo pertinente do CTN poderia, ao consagrar estas vertentes interpretativas, eliminar estes problemas do rol de preocupações da Administração Tributária.”

Assim, fica evidente, que teve correto embasamento legal a notificação de lançamento de fl. 22, bem como a decisão monocrática de fls. 37/40 relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

Deste modo, tem embasamento legal a cobrança da multa pela entrega a destempo da DCTF. A decisão de segunda instância pelo provimento do recurso contrária a decisão monocrática, sob fundamento de que a exclusão de responsabilidade prevista no art. 138 do CTN alcança também a situação de que tratam estes autos, não tem sustentação e deve ter corretivo nesta superior instância administrativa.

Sendo, pois, a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, é evidente que, enquanto não forem revogados os dispositivos atinentes à espécie, constantes dos Decretos-Lei nºs 1.968/82, 2.065/83 e 2.124/84, o funcionário continuará formalizando o lançamento mediante notificação de exigência da multa de mora pela entrega espontânea da DCTF, mas a destempo. Esta exigência certamente será confirmada pela autoridade julgadora de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001617/95-74  
Acórdão nº 203-03.293

primeira instância, nas hipóteses de impugnação do sujeito passivo. Será exigência legal que, mesmo diante de jurisprudência firmada pelas respeitáveis decisões dos Egrégios Conselhos de Contribuintes e desta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais atinentes à espécie, continuará persistindo, nos órgãos da Administração Tributária, pela imposição do disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Em face do exposto, a Fazenda Nacional, com fundamento no art. 29, inc. I, da Portaria MEFP nº 538/92 e alterações da Portaria MF nº 260/95, requer ao Egrégio Colegiado deste Tribunal Administrativo, a reforma da decisão recorrida por contrariar a legislação de regência, para restabelecer-se, em consequência, a decisão de primeira instância, que aplicou corretamente a lei ao caso concreto.

Pede deferimento.

Brasília-DF., 07 de novembro de 1997

  
José de Ribamar Alves Soares  
Procurador da Fazenda Nacional