



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº : 10950.001618/95-37
Recurso nº : RP/201-0.369
Matéria : DCTF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : M. MATSUDA & CIA LTDA
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Acórdão Nº : CSRF/PLENO-00.05
Sessão de : 11 DE DEZEMBRO DE 2001

DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO. A entidade 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 nos Decreto-lei nº 2.124/84. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira, Victor Luiz de Salles Freire, Wilfrido Augusto Marques, Remis Almeida Estol, Nilton Luiz Baroli, José Carlos Passuello, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Paulo Roberto Cuco Antunes, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **25 JAN 2002**

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MONOEL ANTONIO GADELHA DIAS, JORGE FREIRE, SÉRGIO GOMES VELLÓS, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, HENRIQUE PRADO MEGDA, MÁRCIO NUNES IÓRIO ARANHA OLIVEIRA (Suplente Convocado) e JOÃO HOLANDA COSTA. *Ausente justificadamente os Conselheiros OTACÍLIO DANTAS CARTAXO e MÁRCIA REGINA MELARÉ.*

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05
Recurso nº : RP/201-0.369
Sujeito Passivo: M. MATSUDA & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Discute-se nos presentes autos a exigência da multa por atraso na entrega da DCTF, considerando-se - à luz do artigo 138 do CTN - a exclusão da responsabilidade em razão de denúncia espontânea da infração.

Com fundamento no artigo 5º, inciso II e § 4º, do Anexo I da Portaria MF nº 55/98, o Procurador-Representante da Fazenda Nacional interpõe recurso especial ao Egrégio Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 104/114) contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº CSRF/02-0.808, de 16/08/99, cuja ementa se transcreve (fls. 89):

**"DCTF - ENTREGA A DESTEMPO - A denúncia espontânea elide a exigência da multa punitiva por descumprimento da obrigação acessória (art. 138 do CTN).
Recurso negado."**

Em suas considerações, a Fazenda Nacional alega que os fundamentos embasadores do julgado em epígrafe contrariam o entendimento jurisprudencial presente no Acórdão nº CSRF/01-03.045, quanto à interpretação dada ao artigo 138 do CTN sobre a aplicabilidade da multa de mora em se tratando de procedimento de denúncia espontânea.

Às fls. 107/114, cópia do inteiro teor do acórdão paradigma (nº CSRF/02-0.821), proferido em 11/07/00, por maioria de votos da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos da ementa a seguir transcrita:

**"MULTA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A entrega intempestiva da declaração de Rendimentos, a partir de 1995, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física ou jurídica ao pagamento de multa equivalente, no mínimo, a 200 UFIR ou 500 UFIR, respectivamente.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA - exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária - a norma inserta no artigo 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias."**

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

A controvérsia cinge-se, pois, essencialmente, ao alcance e implicações da norma inserta no artigo 138 do CTN no tocante ao cabimento da aplicação da multa de natureza moratória decorrente do descumprimento de obrigações acessórias. Nesse sentido, o acórdão recorrido (CSRF/02-0.808) manifesta-se pelo entendimento de que o procedimento da denúncia espontânea *exclui a responsabilidade e afasta a exigência da penalidade. O paradigma (CSRF/01-03.045), em posicionamento manifestamente adverso, proclama que a determinação contida no artigo 138 não abrange a multa decorrente do inadimplemento de obrigação acessória, uma vez que, referindo-se explicitamente a tributo, alcança tão-somente as sanções de natureza punitiva.*

Segundo o Procurador-Representante da Fazenda Nacional, restando configurada a divergência entre a 1ª e a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve prevalecer a tese esposada pela Primeira Turma por representar a melhor interpretação da legislação de regência, bem como a universalidade da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

Ademais, argumenta que a matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes, encontrando-se, porém, pacificada, inclusive junto à Segunda Turma da CSRF (prolatora do acórdão recorrido), no mesmo sentido ora sustentado pela Fazenda Nacional: para o cumprimento de obrigações acessórias, não se aplica o artigo 138 do CTN.

Pelo Despacho de fls. 115/117, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais recebeu o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, vez que devidamente observados os pressupostos regimentais de admissibilidade.

É o relatório.

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

VOTO

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

O Recurso Especial do Sr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional atendeu aos pressupostos para sua admissibilidade. O apelo merece ser conhecido.

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 a contribuinte ter entregado a declaração antes de qualquer procedimento fiscal, excluindo sua responsabilidade por infrações. Sustenta que a obrigação tributária em debate, por sua natureza meramente acessória, não envolve qualquer forma de pagamento de tributo, somente multa.

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 guereada 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."

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

O *quantum* aplicável da multa foi instituída pelo § 2º, do art. 11, do Decreto-lei nº 1968/82, e atualizada sucessivamente pelas Leis nº 7.730/89, 7.799/89, 8.178/91, 8.218/91, MP 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 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 multa mas todas as outras aplicáveis na hipótese de não cumprimento espontâneo de prazo previsto na legislação tributária perderiam a razão de ser, pois não haveria outra situação em que pudessem ser aplicadas.

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 Minatel¹ "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. Caracterize-se, assim, o vencimento como delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão."

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

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

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.

Essa também é o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do julgamento do REsp nº 243.241-RS, da lavra do ilustre Ministro Franciulli Netto (DJ de 21.08.2000), que assim se posicionou: *"a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um"*.

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 denunciante².

Neste sentido, nos ensina Julio 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."* (Grifo nosso)

² Nesse sentido: STF: RT531/422

³ Mirabete, PROCESSO PENAL, 6ª ed, ed Atlas, p. 392

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

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 da exclusão da responsabilidade do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo.

Corroborando tal entendimento, reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, de ambas as Turmas, a partir do precedente julgado no Resp nº 190388/GO, de 3 de dezembro de 1998, em que se esclareceu bem a aplicação da multa por atraso na entrega de declaração, a saber:

***TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE 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."

A Primeira Seção do STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ do dia 15/10/2001, *verbis*:

***TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (REsp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000). III. Embargos de divergência rejeitados".

Processo nº : 10950.001618/95-37
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.05

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

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 11 de dezembro de 2001.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA