



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 12/05/1988
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

RECORRI DESTA DECISÃO	
2.º	RP/201-0363
C	EM 22 de 05 de 1988
C	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Rep. da Faz. Nacional

Processo : 10950.001620/95-89  
Acórdão : 201-71.168  
  
Sessão : 19 de novembro de 1997  
Recurso : 100.831  
Recorrente: M. MATSUDA E CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ Foz do Iguaçu - PR

**DCTF - ENTREGA A DESTEMPO - Denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infringência (art. 138 do CTN). Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: M. MATSUDA E CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Jorge Freire (Relator). Designado o Conselheiro Expedito Terceiro Jorge Filho para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 19 de novembro de 1997

Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

Expedito Terceiro Jorge Filho  
**Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Geber Moreira, Sérgio Gomes Velloso e João Berjas (Suplente).

fclb/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10950.001620/95-89  
**Acórdão** : 201-71.168

**Recurso** : 100.831  
**Recorrente** : M. MATSUDA E CIA. LTDA.

### RELATÓRIO

Litiga-se no presente processo se a entrega da DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) intempestivamente, mas por ato espontâneo do contribuinte e sem decorrer de qualquer procedimento fiscal, subsume-se à hipótese prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, desta forma elidindo o sujeito passivo da multa por atraso na entrega da referida Declaração, ou não.

A decisão recorrida sustenta a legalidade da exigência fiscal. Quer a recorrente ver reformada a mesma, pugnando aplicar-se ao caso o instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138) citando jurisprudência administrativa que ratifica seu entendimento. Alega também a inconstitucionalidade da multa por sua natureza confiscatória.

De fls. 58/60, constam as Contra-Razões da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Processo : 10950.001620/95-89

Acórdão : 201-71.168

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Preliminarmente é de manifestar-se quanto à arguição de inconstitucionalidade da multa. Já é remansoso o entendimento neste Tribunal de sua incompetência para conhecer de incidentes de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, sendo sua sede o Excelso Pretório, em controle concentrado da constitucionalidade (CF/88, art. 102, I, "a"), ou o juízo monocrático (Poder Judiciário) em controle incidental, de forma difusa. Em consequência, não conheço de tal alegação.

Quanto à legalidade da multa entendo escorreita a decisão recorrida, embora esta tenha tangenciado a questão da aplicabilidade do art. 138 do CTN ao caso vertente.

Entende a recorrente, mesmo admitindo ter entregue a DCTF a destempo, que estaria desonerada de qualquer multa, posto ter espontaneamente as entregue sem ter recebido notificação ou intimação. Assim, em seu entender, tendo entregue as declarações de forma espontânea, não haveria razão para cobrança de qualquer multa, força no fato de se aplicar ao caso a exclusão da responsabilidade prevista no art. 138 do CTN.

Tenho para mim que a multa cobrada nos autos visa reprimir a entrega a destempo à Administração de qualquer declaração prevista legalmente, não se aplicando ao caso, desta forma, o art. 138 do CTN.

A referida norma legal, quando trata da não aplicação de penalidades em decorrência de denúncia espontânea dirige-se única e exclusivamente ao principal, ou seja, o tributo. Visa o instituto, tão-somente, elidir as penalidades como acessórios do principal (frise-se, o tributo), excetuando-se os juros moratórios (CTN, arts. 138 c/c 161), quando este for pago a destempo mas antes de qualquer procedimento de ofício.

Como bem aponta o Acórdão 106-07.359, "*perderiam a razão de ser de todas as multas por não cumprimento de prazo elencado nas leis, regulamentos, normas complementares, enfim, em toda a legislação tributária. Os contribuintes iriam poder, então, apresentar suas declarações fora dos prazos estipulados, eximindo-se do pagamento de multas desde que cumprissem suas obrigações do recebimento de uma intimação*".

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



Processo : 10950.001620/95-89

Acórdão : 201-71.168

pagamento a menor. É o que ocorre em relação as multas moratórias ou de ofício, que são apenas acessórios do tributo, obrigação principal.

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 tributo. Seu nascedouro está ancorado em descumprimento de obrigação acessória, no caso entrega fora do prazo de determinada declaração do interesse do Fisco, e de cobrança legítima. A legislação previu a instituição da declaração, os prazos para entregá-la ao fisco e as penalidades decorrentes de sua não entrega, sendo, portanto, público seu teor. Quanto a isto não há divergência. Sua natureza é de política fiscal, para que a Administração tributária possa racionalizar sua atuação. A infração é entregar declaração fora do prazo previsto na legislação. Não há como denunciar, atrasadamente, a infração pelo atraso na entrega. A responsabilidade, nesta hipótese, é objetiva, *ex vi* do art. 136 do CTN.

Aliás, disto não diverje esta Câmara, pois nos manifestamos que só cabe multa moratória em lançamento de ofício decorrente de falta de recolhimento de IPI quando o contribuinte tenha apresentado a DCTF. Ao contrário, quando não houver recolhimento e também não houver entrega da DCTF, a multa cabível será a de ofício. Como nos ensina o Acórdão 106-07.370, "*a penalização dos retardatários, mais que punitiva, é essencialmente de caráter compensatório pelos danos eventualmente provocados à Administração Tributária*".

Haverá antinomia entre uma norma que preveja sanção pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária acessória de entregar documento em determinado prazo, e outra que elida o contribuinte da responsabilidade pela infração se denunciar o atraso, o próprio objeto da sanção. Nestes termos, entendo não se aplicar ao caso vertente a doutrina trazida à baila pela recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo *in integrum* a exação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 novembro de 1997.

JORGE FREIRE



Processo : 10950.001620/95-89  
Acórdão : 201-71.168

### VOTO DO CONSELHEIRO EXPEDITO TERCEIRO JORGE FILHO, RELATOR-DESIGNADO

Transcrevo e adoto o brilhante voto da lavra da Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak, prolatado no Acórdão nº 201-67.840:

“Entendo que assiste razão à recorrente.

Com efeito, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 138, que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea de seu cometimento, 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. Esse dispositivo legal estabelece, em seu parágrafo único, que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionada com a infração.

No caso aqui em exame a infração cometida não envolvia falta de pagamento de tributo, e a denúncia veio antes do início de qualquer procedimento fiscal relacionado com a falta. A infringência consistia na falta de apresentação da D.C.T.F. no prazo próprio, e a denúncia formalizou-se com a entrega dessa D.C.T.F, embora a destempo, mas, como se assinalou, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Nessas circunstâncias, não vejo como afastar a aplicação do dispositivo de lei complementar supra nomeado, que exclui a responsabilidade pela infração espontaneamente denunciada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10950.001620/95-89**  
**Acórdão : 201-71.168**

Observo ainda que este Colegiado vem-se pronunciando na matéria, à unanimidade de votos, sempre nesse sentido.

Na esteira dessa jurisprudência, voto pelo provimento do recurso.”

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de novembro de 1997

  
EXPEDITO TERCEIRO JORGE FILHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

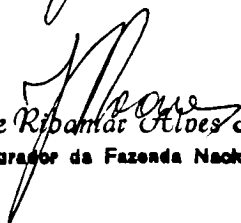
EX<sup>m</sup>a Sr<sup>a</sup> Presidente da 1<sup>a</sup> Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº 10950.001620/95-89  
Acórdão nº 201-71168  
Sujeito Passivo: M. MATSUDA E CIA 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, interpor Recurso Especial para a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, com as inclusas razões que acompanham esta, requerendo seu recebimento, processamento e remessa.

Pede deferimento.

Brasília-DF, 22 de janeiro de 1998

  
José de Ribamar Alves Soares  
Procurador da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001620/95-89

Acórdão nº 201-71.168

Sujeito Passivo: M. MATSUDA E CIA LTDA

RP/201-0365

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 Ilustre Relator transcreve e adota o voto da lavra da Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak, prolatado no Acórdão nº 201-67.840, o qual tem por fundamento o art. 138 do CTN.

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.

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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001620/95-89  
 Acórdão nº 201-71.168  
 Sujeito Passivo: M. MATSUDA E CIA LTDA

“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.”

O valor da multa instituída pelo § 2º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo Decreto-Lei 2.065/83, foi atualizado sucessivamente pelas Leis nºs 7.730/89, 7.799/89, 8.177/91, 8.178/91, 8.218/91, 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 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 (Art. 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 punitiva, porém não afasta os juros de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001620/95-89

Acórdão nº 201-71.168

Sujeito Passivo: M. MATSUDA E CIA LTDA

**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, um trabalho conjunto, de março de 1996, da Secretaria da Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, relativo ao "Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário." Neste trabalho, foi inserido um tópico 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. Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, explica com proficiência, porque a matéria contida no caput do art. 138 do CTN não é 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 entrega 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, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN." (Conselheira Relatora ACÁCIA DE LOURDES RODRIGUES. DOU de 05.11.92. Pág. 15479)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001620/95-89

Acórdão nº 201-71.168

Sujeito Passivo: M. MATSUDA E CIA LTDA

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. 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 fls., bem como a decisão monocrática de fls., relativa ao descumprimento de obrigação acessória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 10950-001620/95-89  
Acórdão nº 201-71.168  
Sujeito Passivo: M. MATSUDA E CIA LTDA


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 primeira instância, nas hipóteses de impugnação do sujeito passivo. Será exigência legal que, mesmo diante de jurisprudência firmada pelas respeitáveis decisões deste Egrégio Conselho 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 destes autos.

Pede deferimento.

Brasília-DF, 22 de janeiro de 1998

  
José de Ribamar Alves Soares  
Procurador da Fazenda Nacional

---

DCTF