



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

323

2.ª	PUBLI CADO NO D. O. U.
C	De 09/06/2000
C	ST
	Rubrica

**Processo** : 13609.000375/95-52

**Acórdão** : 202-11.739

**Sessão** : 08 de dezembro de 1999

**Recurso** : 105.669

**Rccorrente** : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE SANTANA DE PIRAPAMA LTDA.

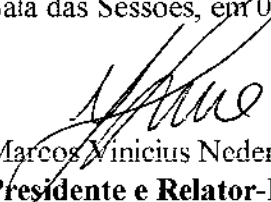
**Recorrida**: DRJ em Belo Horizonte - MG

**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: COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE SANTANA DE PIRAPAMA 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, Oswaldo Tancredo de Oliveira (Relator) e Luiz Roberto Domingo. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro 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/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 13609.000375/95-52**

**Acórdão : 202-11.739**

**Recurso : 105.669**

**Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE SANTANA DE PIRAPAMA LTDA.**

### RELATÓRIO

Inaugura o presente um expediente da contribuinte, protocolizado na repartição em 31/11/95, no qual declara, invocando o art. 138 do CTN, estar apresentando denúncia espontânea, pedindo isenção de penalidades, para entrega de DCTFs, referentes aos meses de 08/94 a 08/95, haja visto não ter sido notificada para entrega das mesmas, o faz agora, tudo de acordo com a Lei nº 5.172, em seu artigo 138, sendo devida, portanto, a aplicação dos acréscimos legais pela mora do pagamento.

Pede isenção dos acréscimos legais (multas), considerando mais que já houve decisões nesse sentido, conforme cópias de decisões em anexo.

Em 16 de novembro seguinte é emitida contra a interessada “Notificação de Lançamento ex officio”, declarando a infringência dos dispositivos legais que relaciona, referentes a atraso de entrega de DCTF, sujeita ao recolhimento da multa discriminada em anexo, para pagamento no prazo de trinta dias, com redução de 50%, se paga no prazo indicado.

Acrescenta que a Notificação em causa também é válida para a cobrança amigável, no prazo adicional de trinta dias, sem direito a qualquer redução com encaminhamento para cobrança executiva.

A notificada impugna a exigência, depois de relatar os fatos, declarando incabível a multa exigida, visto que, ao entregar espontaneamente as DCTFs, sem que para tanto fosse compelida, utilizando-se da faculdade que lhe é conferida pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

Depois de outras considerações em seu favor, diz que não se enquadra na previsão legal de obrigatoriedade de entrega e por isso não pode ser apenada.

Finaliza declarando que procedeu sob a benesse da denúncia espontânea, conforme cópia que anexa, e pede o cancelamento da notificação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

Segue-se a decisão recorrida, a qual, depois de descrever os fatos, diz que a base legal para a exigência é a prevista nos §§ 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82 e mais as disposições legais que relaciona.

Acrescenta que a IN nº 73/94 estabelece que a DCTF deverá ser entregue na unidade da Receita Federal, a qual o estabelecimento estiver jurisdicionado, até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Esclarece que, enquanto as multas moratórias se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento, as multas penais decorrem de infração a dispositivo legal. A denúncia espontânea da infração impede a aplicação desse tipo de penalidade, desde que, se for o caso, acompanhada do pagamento, como a multa de mora não decorre da infração, mas da mora no cumprimento da obrigação, sua aplicação não fica observada, pelo que dispõe o citado art. 138.

Por fim, diz que, quanto à invocada dispensa da obrigação, por ser uma sociedade cooperativa, não comprova estar dispensada como pretende.

Julga parcialmente procedente o feito para reduzir valores indevidamente acrescidos.

Recurso tempestivo a este Conselho, com as alegações que sintetizamos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Preliminarmente, esclareça-se que já tivemos ensejo de apreciar e contestar o brilhante voto do recurso agora em julgamento, Conselheiro Jorge Ponsoni Anozaro, por isso é que nos valem agora da referida análise, então desenvolvida, ao elaborarmos o voto do Recurso nº 102.572, na Segunda Câmara do Segundo Conselho e Contribuintes, o qual foi aprovado por unanimidade.

Segue-se uma síntese daquele voto.

A minha discordância, afinal, do digno Relator, quanto à sua conclusão, leva-me a recomendar aos colegas desta Câmara a sua leitura completa, especialmente tendo em vista que os tópicos de que me valerei, em reforço de minha conclusão no presente caso, poderia ensejar eventual deturpação do raciocínio ali desenvolvido.

Ali se trata de julgamento de recurso de ofício de decisão da DRJ em Curitiba - PR, sobre a mesma pendenga de que estamos tratando, na qual aquela autoridade, em face da mesma situação do presente, relativa igualmente à COFINS, com débito declarado em DCTF e objeto, por igual, de lançamento de ofício, decidiu, conforme expresso em sua ementa, que “os débitos declarados pelo sujeito passivo através de DCTF não são passíveis de lançamento de ofício. Lançamento insubsistente.”

Na sua apreciação do recurso de ofício impetrado declarou o Acórdão a que nos referimos que o débito em questão, “mesmo espontaneamente declarado em DCTF e objeto de confissão de dívida, está sujeito ao lançamento de ofício, com aplicação da penalidade, também de ofício, enquanto não consolidado o débito e expedida a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União.”

No seu contexto, depois de detalhado exame sobre a contribuição em causa, desde a sua instituição, sua natureza tributária, as várias modalidades de lançamento estabelecidas no CTN, a natureza obrigatória desse lançamento, para chegar ao documento de sua confissão espontânea, diz que “o crescente volume de tributos sujeitos a esse tipo de lançamento tem trazido à administração tributária consideráveis preocupações, fazendo-se necessária a criação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13609.000375/95-52**  
**Acórdão : 202-11.739**

mecanismos que permitam controles, tais como ao menos dos valores devidos, pagos e da inadimplência.

Passa em desfile os mecanismos estabelecidos para a solução da questão, a partir do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, que estabeleceu o referido documento, bem como os sucessivos atos administrativos que o implantaram e aperfeiçoaram, questionando, nesse passo, a delegação de poderes atribuída ao Ministro da Fazenda, bem como a subdelegação ao Secretário da Receita Federal, concluindo, nesse primeiro lance, “ter deixado bem claro o seu entendimento, no sentido de que a DCTF, acompanhada da confissão de dívida ... não caracteriza o lançamento, na forma prevista no Código Tributário Nacional.”

Mas acrescenta que não se pode ignorar esse documento, instrumento através do qual o contribuinte confessa o débito, de tributo por ele mesmo apurado. Essa confissão “materializa o direito do credor, sujeito ativo, sobre o devedor, sujeito passivo, com relação à dívida confessada, suficiente para considerar consolidado o referido débito e lastrear a emissão da certidão da dívida ativa, documento hábil como título executivo extra judicial”.

Passa, em seguida, a considerações sobre a IN SRF nº 129/86, com as suas instruções para pagamento e recolhimento das contribuições e tributos declarados em DCTF e concorda em que o procedimento ali determinado “guarda correspondência com as normas contidas no art. 109 do CTN, combinado com o art. 585, II do CPC.”

Sobre os efeitos da dívida assim confessada, invoca parecer do Procurador da Fazenda Nacional, Aldemário Araujo Castro, no sentido de que “em se tratando de dívida confessada pelo sujeito passivo, seu inadimplemento fez eclodir o processo administrativo de rito sumário. O débito será inscrito na repartição competente e do Termo de Inscrição se extrairá a Certidão de Dívida Ativa, título necessário para aparelhar a execução civil. Nessas circunstâncias, não será necessário intimar o devedor do ato administrativo de inscrição em dívida ativa, já que o próprio sujeito passivo informou o valor do seu débito ao credor.

Então, invocando “conceituados teóricos do direito tributário”, mas dos quais declara divergir, os quais afirmam que somente o lançamento é que cria o direito do Estado sobre o contribuinte, o que implica em declarar, o que, implicitamente, julga suficiente para alcançar o citado propósito, a declaração em DCTF.

E até discorre sobre a necessidade de se agilizar a cobrança através do referido documento, em face da evolução e progresso e a necessidade de apressar o conhecimento das



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

informações, argumentando, inclusive, “sobre o aspecto moral da sistemática adotada”, resultante da confissão da dívida pelo contribuinte, pelo seu valor declarado, o qual se torna inquestionável pelo declarante, a não ser em caso de erro.

Por isso que, “quanto a esse item, diz que é suficiente a informação dos valores devidos pelo contribuinte na DCTF ... para que se materialize o direito de crédito da Fazenda sobre o débito informado e confessado”.

Mas enfeixa esse entendimento, declarando que “sempre afirmou que, em tais casos (a declaração em DCTF) não era necessário lançamento, porém jamais escrevi que a declaração e confissão impediam o lançamento de ofício”.

Todavia, afirma que “não convém à administração efetuar o lançamento de ofício de débito declarado e confessado, pois assim evitará o contenciosos administrativo, que protela significativamente a realização do crédito tributário.

Lembra também que o lançamento de ofício somente poderá ser efetuado após o vencimento do prazo legal para pagamento da obrigação, antes da inscrição da dívida, pois, a partir daí, o mesmo passa a ser administrado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Portanto, o lançamento de ofício somente poderá ser efetuado enquanto o tributo estiver sob a administração do órgão lançador.

Estranhamente, dizemos nós, verifica-se que tal entendimento enseja uma verdadeira emulação entre a administração do órgão lançador (quando, no entender do autor do voto, como se verá, cabe o lançamento de ofício, com multa também de ofício, de 100%) e a Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição da dívida, apenas com multa moratória.

Haveria, assim, duas possibilidades de ação, à disposição do Fisco, sem a interveniência do contribuinte: ou inscrever o débito em dívida ativa, com multa moratória de 20%, ou lavrar o auto de infração, aplicando a multa de 100%. E a decisão do Acórdão em causa ressalva que valeria o procedimento que fosse adotado primeiro.

Considerando-se que, em qualquer caso, o Fisco dispõe da confissão espontânea do débito, não passível de impugnação, tal opção exporia o contribuinte, de forma inapelável, ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

inteiro arbítrio do Fisco, hipótese, "data venia", moralmente inaceitável, em se tratando da Fazenda Pública.

Intercaladas essas observações do Relator deste voto, temos em que o Acórdão de que até aqui nos valemos conclui bruscamente pela rejeição do recurso de ofício, para lhe dar provimento, entendendo que o procedimento fiscal é legítimo e está legalmente amparado e que a confissão de dívida não impede a ocorrência do lançamento de ofício, com multa também de ofício.

Por outro lado, a simples previsão da feitura de um lançamento efetuado pela fiscalização, como enseja a conclusão do Acórdão em comento, paralela à providência determinada na lei e reiterada nos sucessivos atos administrativos, da imediata inscrição do débito declarado em dívida ativa, não passível de questionamento pelo contribuinte, viria frustrar o propósito de agilização da cobrança do débito, visado com a instituição da DCTF e dos mecanismos decorrentes.

Isso sem falar no contencioso administrativo que se instalaria, como é o presente caso.

Essas as considerações que, com todo o respeito, como inicialmente salientamos, fazemos em relação ao citado Acórdão nº 105-10.992.

Tendo em vista as intermináveis controvérsias em torno dessa matéria, desde a instituição do referido documento, pedimos vênias ao Colegiado para uma apertada síntese dessa ainda momentosa questão.

Diga-se que, em grande parte, valho-me do Parecer DIPEC/DRJPOA nº 05/01/94, resultante, por sua vez, de parecer do zeloso e competente Auditor Fiscal Walter Godoy.

Instituiu o Decreto-Lei nº 1.680/79 a obrigação de os contribuintes do IPI declararem à SRF, periodicamente, o valor do imposto a pagar, ou o saldo credor a transportar, relativo a cada período de apuração, em modelo próprio.

O mesmo diploma previu que, não sendo pago o imposto no prazo legal, a SRF procederá ao lançamento de ofício, com base nos elementos constantes da declaração, sendo que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13609.000375/95-52**

**Acórdão : 202-11.739**

falta de pagamento do débito declarado, após o decurso do prazo de trinta dias, “acarretará a imediata inscrição do débito em Dívida Ativa da União.”

Foram delegadas atribuições ao Secretário da Receita Federal para completa disciplina do assunto, o que foi feito em diversos atos administrativos (modelos, inscrições, obrigações do contribuinte, conseqüências do não pagamento do débito, etc., etc.).

Para agilizar a cobrança dos créditos tributários pertinentes a outros tributos e contribuições administrados pela SRF, que não se inseriam na modalidade de lançamento por homologação e não estavam abrangidos pela sistemática estabelecida no DL nº 1.680/79 e atos complementares, foi baixado o DL nº 2.124/84, cujo artigo 5º autorizou o Ministro da Fazenda a eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, enquanto que o seu § 1º estabeleceu que “o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente par a execução do referido crédito”, estabelecendo, por igual, a imediata inscrição em dívida ativa, nas hipóteses já mencionadas.

Valendo-se da delegação de poderes (Portaria MF nº 118/84), instituiu a IN SRF nº 129/86 a atual DCTF, a ser utilizada pelos contribuintes de tributos e/ou contribuições federais que enuncia, absorvendo e revogando a exigência da DIPI (IN SRF nº 79/86).

Tudo com a mesma advertência da inscrição do débito em dívida ativa, nas circunstâncias indicadas, independente de aviso.

Tal sistemática de cobrança de crédito tributário assim declarado continua em vigor, com algumas adaptações e retoques, sendo que, por último, a IN SRF nº 73/94, que aprovou programa em disquete, normas para preenchimento, com a advertência ali indicada.

Sempre com a advertência final de que o débito declarado, não recolhido no prazo, será objeto de comunicação à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição como Dívida Ativa da União e conseqüente cobrança judicial.

Do que foi até aqui exposto, fica bastante claro que foi montada uma sistemática com base na confissão de dívida do contribuinte, através da DCTF, com o objetivo de agilizar a cobrança dos crédito tributários, a ser observada no âmbito da SRF, a ponto de ser ordenado o cancelamento de processos em andamento, quando da implantação da DIPI, para prosseguir na cobrança pela processualística da declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

Veja-se que, sempre reiterando o propósito de um modo próprio de cobrança do débito, que não a do lançamento de ofício (onde pretendemos chegar), a Portaria MF nº 524/79 mandou aplicar as regras do DL nº 1.680/79, em questão, aos débitos de IPI anteriores à sua vigência, declarados na forma anterior (art. 229 do RIPI/79), desde que não constem de processos definitivamente encerrados na esfera administrativa e também denotando a intenção de abandonar qualquer outro procedimento de ofício, em favor da cobrança pelas regras na DIPI/DCTF.

De outra parte, determinou a Portaria MF nº 190/80 o sumário arquivamento do processo relativo a impugnações apresentadas pelo contribuinte, contra a exigência do órgão competente, formulada pelo não pagamento de débito declarado, daí se concluindo que não é de se admitir discussão na esfera administrativa, de débito declarado e não pago no prazo legal.

Os débitos assim declarados são definitivos, não comportam mais discussão; nem teria sentido que a contribuinte utilizasse a declaração em causa e viesse a contestar sua exigência.

Disso resulta que o lançamento de ofício, via ação fiscal contra o contribuinte inadimplente, quando este lançou e declarou o débito e desprezando a cobrança via DCTF, não parece recomendável, porque: a) retarda a cobrança, já que reabre prazos ao contribuinte; b) é mais dispendiosa para a Receita Federal; e c) descumpre as normas até aqui examinadas.

Isto sem falar na validade do lançamento de ofício em questão, já que poderia ser alegada a duplicidade de exigência do débito.

E é de se notar que as execuções fiscais propostas pela Procuradoria têm sido pacíficas, visto que o Judiciário aceita a certidão com base na DCTF, com presunção de certeza e liquidez.

Por outro lado, invoca o parecer a que estamos nos referindo no presente a jurisprudência identificada sobre a matéria, no sentido da dispensa do procedimento administrativo (lançamento de ofício), que entende plenamente cabível a imediata inscrição como Dívida Ativa da União, do débito declarado e não pago, e mais que, no caso, é devida a multa de mora tão-somente.

São relacionadas diversas decisões judiciais nesse sentido, bem como com a declaração de que, no caso, não é devida a multa de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

Aliás, é o que também se infere do próprio art. 364 do RIPI/82, prescrever a multa de ofício por falta de recolhimento de imposto lançado, mas não declarado ao órgão arrecadador, nem recolhido aos cofres da União”, o que significa, contrário senso, que, se houver declaração, não cabe procedimento com multa de ofício.

Por fim, no que diz respeito à multa aplicável no caso, prosseguindo no citado histórico, temos que o art. 2º e seu parágrafo único do já invocado DL nº 1.680/79 estabeleceram para o caso a multa de mora de 5%, tendo o art. 9º do DL nº 1.736/79 declarado devidos juros e a multa de mora cabíveis.

Com fundamento nesse dispositivo, o art. 363 do RIPI/82 manda aplicar a multa de mora do artigo precedente (362), de 20%, portanto, tratamento igual ao recolhimento espontâneo para os que confessarem o débito via DCTF.

Deve também ser mencionada a disposição do art. 4º da Lei nº 8.218/91, que manda aplicar, nos casos de lançamento de ofício relativo a tributos e contribuições as multas de 100 e 300%, enquanto que o seu § 2º ressalva que “o dispositivo não se aplica às infrações relativas ao IPI”, denotando a clara intenção de preservar nas normas existentes e já mencionadas.

Assim, em face do exposto, e tendo em vista a regra do art. 112 do CTN, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, conclui-se que não cabem a aplicação da multa de ofício do art. 364, II, do RIPI/82, ao contribuinte que não pagar, no prazo legal, o imposto lançado e declarado ao órgão arrecadador, mesmo quando a exigência for formalizada em auto de infração.

Por fim, é oportuno lembrar o esclarecimento emitido pela Coordenação do Sistema de Tributação, pela CI nº 06/152/92, do Chefe da DISIP, em resposta a questionamento sobre Parecer Normativo (nº 1.219/92), declarando que, nas hipóteses de imposto declarado e não recolhido, não se aplicam as conclusões do citado parecer, “porque, logicamente, não haveria mais lançamento de ofício, já que a declaração constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito.” E esse esclarecimento deixa claro a ressalva constante do art. 364 do RIPI/82, ao se referir ao imposto “não declarado”, conforme já vimos.

Conclui o citado esclarecimento, declarando que, “nos casos em que o imposto tenha sido declarado, não há que se falar em aplicação do referido art. 364”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

Reafirme-se que esta Câmara, ao julgar casos da mesma natureza, tem decidido no sentido de que a observância do detalhe acessório exime a imposição da multa.

Não é outra a inteligência da decisão que se transcreve:

“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 da multa. É o comando gravado no art. 138 do CTN.” (Ac. nº 202-043.781).


Tal entendimento é apenas um, dentre os muitos que seguem a mesma trilha.

Registrem-se os cerca de trinta julgados nesse mesmo sentido, nas recentes Sessões de junho e julho p. passados, de interesse de MR. Promoções Ltda.

E nem seria admissível que o Fisco, para estimular a cobrança de um débito espontaneamente confessado e irretratável, mais fácil e rápida, para a qual até instituiu tratamento mais benigno, recepcionasse, por outro lado, concomitantemente, sua cobrança por via litigiosa, através de lançamento de ofício, mediante auto de infração.

Feitas essas exaustivas considerações, voto, afinal, pelo não acolhimento do recurso do douto Procurador Representante da Fazenda Nacional para restabelecer a decisão de primeira instância, no que diz respeito à multa de ofício.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1999

  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

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 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.”

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 no 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

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 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

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



**Processo : 13609.000375/95-52**  
**Acórdão : 202-11.739**

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: *“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*

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13609.000375/95-52  
**Acórdão** : 202-11.739

*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 denunciante 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”*

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

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1999

  
 MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA