



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 09/06/2000
C	ST
	Rubrica

332

Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

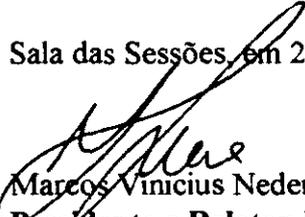
Sessão : 26 de janeiro de 2000
Recurso : 105.536
Recorrente : PACOMIL SUPERMERCADOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO – O instituto 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 PACOMIL SUPERMERCADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira (Relator) e Luiz Roberto Domingo. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o Acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ricardo Leite Rodrigues e Maria Teresa Martinez López.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

Recurso : 105.536
Recorrente : PACOMIL SUPERMERCADOS LTDA.

RELATÓRIO

A ora recorrente, em 01/12/95, apresentou as DCTFs em atraso, à Agência da Receita Federal, juntamente com o Expediente de fls. 12, dos quais foi dado o competente recibo pela dita repartição.

Em 14.12.95, foi notificada pela mesma repartição, por haver entregue aqueles documentos (DCTF) fora do prazo, para o pagamento de multa, com base no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, legislação e atos administrativos enunciados, de cuja notificação teve ciência em 18/12/95 (doc. de fls. 34).

Tempestivamente, em 04/01/96, impugna a exigência, em longo arrazoado, que resumimos.

Preliminarmente, invoca a ausência do princípio de legalidade, sob a alegação de que a referida DCTF fora instituída por atos normativos e não por lei.

Sob esse aspecto, tece longas considerações.

Fala também sobre “ausência de fundamentação e/ou de tipificação”, visto que o enquadramento legal constante da notificação não guarda relação alguma com o fato nela descrito.

Novas considerações doutrinárias sobre tal alegação.

Depois, passa ao exame do mérito, conforme também sintetizamos.

Invoca, preliminarmente, a caracterização da denúncia espontânea, com a entrega das DCTF antes de qualquer procedimento fiscal, conforme comprovado pelo protocolo da repartição e anexo aos autos.

Reitera, todavia, a ilegalidade de tal exigência (a apresentação do citado documento), como já antes invocado. Conseqüentemente, também ilegal é a pena de multa, agora imposta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

A seguir, invoca e transcreve o artigo 138 do Código Tributário Nacional para reafirmar que o procedimento fiscal feriu o mencionado dispositivo.

Seguem-se considerações doutrinárias sobre a questão em foco, com invocação dos mestres, em trechos que transcreve.

Afirma, então, que a jurisprudência “não distancia da doutrina”, conforme trecho de decisão judicial que transcreve.

Com essa consideração final, pede a acolhida da impugnação para que seja julgada insubsistente a notificação, considerando, além das preliminares mencionadas, que a contribuinte apresentou e protocolizou, antes de qualquer procedimento fiscal, juntamente com a entrega das DCTFs aludidas, a denúncia espontânea.

Instrui a impugnação com cópias da documentação invocada.

A decisão recorrida, conforme consubstanciado em sua ementa, diz que “é cabível a multa por atraso na entrega da DCTF pela apresentação após o prazo previsto na legislação, mesmo que esta se dê antes de qualquer procedimento fiscal, não se aplicando o previsto no artigo 138 do CTN.”. Diz mais que, por força do disposto no Decreto-Lei nº 1.968/82, art. 11, § 3º, com as alterações que menciona, se a apresentação da DCTF ocorrer fora do prazo, mas antes da ação fiscal, a multa será lançada com redução de 50%. Julga procedente, em parte, o lançamento, com a fundamentação que sintetizamos.

Começa por enunciar a fundamentação legal da exigência, mediante as disposições que enumera.

Descarta a invocação de inconstitucionalidade, por não lhe competir o exame dessa matéria, privativa do Judiciário.

Fala sobre a notificação de lançamento, como tal disposta no Decreto nº 70.235/72, e afirma que todos os requisitos ali previstos foram cumpridos.

Passa, em seguida, a falar sobre o que chama de “questão de fundo”, a partir do art. 138 do CTN, que transcreve, invocando a doutrina, sobre a interpretação desse dispositivo, em trechos dos mestres, que transcreve.

Invoca decisão do 1º CC, com trechos do Acórdão nº 106-07.370, que transcreve, bem como outras decisões daquele Colegiado, destacando a tese de que a denúncia espontânea não se aplica aos casos em descumprimento dos prazos fixados legalmente para a prestação de informações à administração tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

Invoca também parecer do Procurador da Fazenda Nacional Aldemário Araujo Castro, da PGFN, sobre a questão da denúncia espontânea, conforme transcreve.

Em conclusão, decide por eximir a contribuinte do pagamento da parcela que identifica, relativa a 50% da multa lançada na Notificação, exigindo o pagamento do montante que indica.

Recurso tempestivo a este Conselho, em exaustivo arrazoado, que sintetizamos.

Preliminarmente, descreve os fatos que resultaram na exigência, conforme já foi relatado.

Depois, reitera, com mais ênfase e substância, a argumentação desenvolvida na impugnação, por nós já mencionada em síntese, a saber:

“Da Incapacidade do Agente em Razão do Cargo”, por não ter sido instaurada a notificação por agente capaz, visto que foi elaborada no serviço interno da repartição, conforme já alegara na impugnação; e

“Da Ausência do Princípio da Legalidade”, sob a invocação de que a exigência em causa se funda em atos normativos, em vez de lei.

Finalmente, passa a abordar o seu procedimento espontâneo, em face da norma do artigo 138 do CTN.

Sobre cada um desses itens, desenvolve longas considerações, sobre as quais já nos pronunciamos, em apertada síntese, especialmente tendo em vista as já reiteradas apreciações da mesma matéria por esta Câmara, com a correspondente apreciação.

Conclui por pedir o conhecimento e o provimento deste recurso para que seja julgada insubsistente a notificação de lançamento de que se trata.

Instrui o recurso com a documentação nele invocada, inclusive cópias das decisões judiciais e administrativas, em prol do seu entendimento, inclusive a legislação invocada.

O recurso em questão, encaminhado originariamente ao 1º Conselho de Contribuintes, foi mandado distribuir a este Conselho em 21.11.97, do mesmo não constando a distribuição ao Relator que este subscreve.

É o relatório.



Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

A matéria sob exame vem sendo exaustivamente examinada e votada por esta Câmara, por este Conselho, e até pelo 1º Conselho, que, por sinal, vários decisórios já proferiu, inclusive o que virei a invocar.

Por isso, até mesmo para poupar o Colegiado de considerações já tantas vezes aqui mencionadas, peço vênia para ser breve, dado o inquestionável conhecimento de causa do Colegiado.

Diga-se que, a princípio, prevaleceu a unanimidade, no sentido de encampar a tese da denúncia espontânea, na hipótese em foco. E que, ultimamente, tem deixado de ser pacífica, não obstante ainda ser acatada pela maioria, tendo em vista recente e respeitável decisão judicial, embora não vinculante.

De nossa parte, reiteramos nosso alinhamento à tese da denúncia espontânea, em que pesem aqueles respeitáveis pronunciamentos.

Sem pretender desenvolver a já fastidiosa argumentação, *data venia*, que de ambos os lados vem ocorrendo, limito-me a simplificar a questão, ai subentendida aquela argumentação antes mencionada, que dos autos resta demonstrado que a Empresa fez entrega ao órgão da Secretaria da Receita Federal das ditas DCTF, antes de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração, que não envolve, na hipótese, falta ou insuficiência de recolhimento de tributo.

Esses fatos consubstanciam a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Ora, se o contribuinte, espontaneamente, procura a autoridade fiscal para corrigir omissão, não fica sujeito a nenhuma penalidade, por força daquele dispositivo do CTN.

Aqui também invoco trecho do Acórdão nº 102-41.107, do Primeiro Conselho de Contribuintes, que aborda a questão.

Ali se tratava da entrega da Declaração do Imposto de Renda em atraso, mas espontaneamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73**Acórdão : 202-11.785**

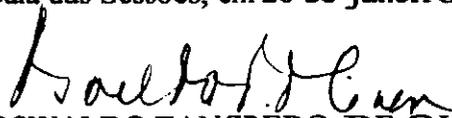
Contestando pronunciamento em contrário, declara o ilustre Relator, no citado trecho, que:

“Como a lei não cometeu essa heresia, sua interpretação há de ser feita em consonância com as diretrizes da lei hierarquicamente superior (o CTN), dentro da sistemática legal em que se insere. Logo, o seu comando deve ser assim entendido: a pessoa física ou jurídica estará sujeita à multa ai prevista, quando não apresentar sua declaração de rendimentos ou quando a apresentar fora do prazo, ficando, todavia, eximida da multa se cumprir a obrigação antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa.”

Diz mais o decisório em causa que é irrelevante para o art. 138 que a infração seja de natureza substantiva ou formal. Ele se aplica a ambas. Acrescenta que não seria lógico e de bom senso que o legislador permitisse a denúncia espontânea para a falta de pagamento de imposto e não a aceitasse para as infrações de ordem formal, como bem assinala o Conselheiro Waldyr Pires de Amorim, no voto que conduziu o Acórdão nº 104-9.137 e que foi adotado nos acórdãos paradigmas.

Com essas breves considerações, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2000


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73

Acórdão : 202-11.785

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 tomar o §4º, do art. 11 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 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 a possibilidade de “cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

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. 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 próxima da investigação do cometimento de ilícitos penais do que das regras de incidência tributária.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13629.000009/96-73
Acórdão : 202-11.785

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)

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 entrega fora do prazo de determinada declaração do interesse do Fisco, e de cobrança legítima.”

² Nesse sentido: STF: RT531/422

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13629.000009/96-73

Acórdão : 202-11.785

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:

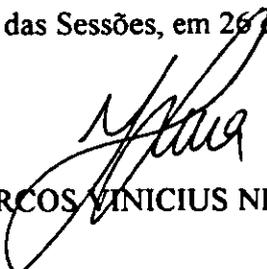
“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

- 1. A entidade 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.*
- 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 26 de janeiro de 2000


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA