



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

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

**Processo** : 10830.002905/96-57  
**Acórdão** : 202-11.611

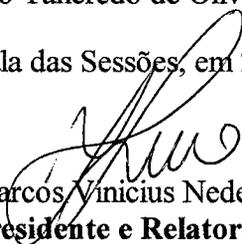
**Sessão** : 26 de outubro de 1999  
**Recurso** : 108.872  
**Recorrente** : ROSSI, KALVAN & CIA. LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Campinas - SP

**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: ROSSI, KALVAN & CIA. LTDA.

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

Sala das Sessões, em 26 de outubro de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator-Designado**

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

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10830.002905/96-57  
**Acórdão** : 202-11.611

**Recurso** : 108.872  
**Recorrente** : ROSSI, KALVAN & CIA. LTDA.

### RELATÓRIO

A Recorrente ingressou junto à Delegacia da Receita Federal em Campinas, em 17/06/96, com pedido de acolhimento das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs dos períodos de 04/94 a 07/94 e 06/95 a 12/95, fora de prazo, requerendo a exclusão da multa pelo atraso da entrega das Declarações, haja vista o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Indeferido o pedido sob o fundamento de que o instituto da denúncia espontânea pertine à obrigação tributária e não à obrigação acessória, a Recorrente foi intimada (fls. 14), em 02/08/96, a pagar as referidas penalidades pelo atraso na entrega das declarações,

Inconformada com o indeferimento e com o lançamento de ofício da penalidade, a Recorrente ingressou com impugnação à notificação alegando, em síntese, os mesmos argumentos aduzidos em seu pedido exordial, de forma mais articulada.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, esta proferiu decisão dando procedência à exigência fiscal, cuja ementa é a seguinte:

“MULTA DCTF – A falta de entrega da DCTF ou a sua entrega fora dos prazos previstos, sujeita a infratora à multa estabelecida nos parágrafos 3º e 4º do art. 11 do DL nº 1.968/82, com redação do art. 10 do DL nº 2.065/83, observadas as alterações no artigo 1001 do RIR/94.

A apresentação espontânea da DCTF, antes de qualquer procedimento de ofício, não tem amparo no art. 138 do CTN, para excluir a responsabilidade pela multa (Acórdão nº 201-69.466/94 - 2º CC), porém, na verificação dessa hipótese, a multa será reduzida à metade.”

Ainda inconformada com a decisão singular, da qual foi intimada em 22/06/98, a Recorrente interpõe Recurso Voluntário, em 20/07/99, instruído do depósito recursal administrativo, repisando os mesmos argumento da impugnação e salientando que os tributos relativos às declarações foram pagos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002905/96-57  
Acórdão : 202-11.611

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Trata-se de investigar, nesta demanda, qual o conteúdo e alcance da norma veiculada pelo enunciado do art. 138 do Código Tributário Nacional, e se é aplicável tão-somente à responsabilidade tributária principal ou também à responsabilidade pelo cumprimento dos deveres instrumentais, ou obrigações acessórias.

Para tanto reputo necessária a análise do referido enunciado, bem como localizá-lo no sistema normativo.

Com efeito o Código Tributário Nacional está organizado de forma que os assuntos estão divididos e subdivididos em Livro, título, capítulo e seções, as quais contém os dispositivos normativos alocados em artigos. É evidente que a distribuição dos enunciados normativos de forma a estruturar o texto legislativo, pouco pode colaborar para a hermenêutica. Contudo podem demonstrar indicativamente quais as disposições inaplicáveis ao caso, seja por sua especificidade seja por sua referência.

O instituto da denúncia espontânea está inserido no “TÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA”, “CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária”, “Seção IV - Responsabilidade por Infrações”, art. 138, que dispõe:

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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Com efeito o Título II trata da Obrigação Tributária e o art. 113, artigo que inaugura o Título, estabelece que:

“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.”

Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, uma obrigação de dar e outra obrigação de fazer, é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10830.002905/96-57**  
**Acórdão : 202-11.611**

Para evitar descompassos na aplicação das normas jurídicas, a doutrina empreende boa parte de seu trabalho para definir e distinguir as relações jurídicas possíveis no âmbito do Direito Tributário. Todavia, para o caso em prática, não será necessário embrenhar no campo da ciência a fim de dirimi-lo.

Ao equiparar o tratamento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional equipara, conseqüentemente, as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as equânimes. Se equânimes as responsabilidades, não se poderia classificar de forma diversa as infrações, restando à norma estabelecer a dosimetria da penalidade atinente à teoria das penas.

Há uma íntima relação entre os elementos: obrigação, responsabilidade e infração, pois uma decorre da outra, e se considerada a obrigação tributária como principal e acessória, ambas estarão sujeitas ao mesmo regramento se o comando normativo for genérico.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação, que a exclusão da responsabilidade tributária tem como destinatárias as obrigações tributárias oriundas de relação jurídica tributária de dar e de relação jurídica tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.

Quanto à qualidade intrínseca da penalidade, cuja uma possível diferenciação entre a multa de mora, resultante do atraso do cumprimento da obrigação, e a multa punitiva, sanção proveniente do cometimento de uma infração, poderia ensejar a aplicação da primeira em virtude de a segunda ser tecnicamente caracterizada na exclusão da responsabilidade do art. 138 do Código Tributário Nacional, entendo que no caso em tela não há como imprimir tal diferença.

A sanção tributária decorre da constatação da prática de um ilícito tributário, ou seja, é a prática de conduta diversa da deonticamente modalizada na hipótese de incidência normativa. É o descumprimento de uma ordem de conduta imposta pela norma tributária.

Se assim, tendo o modal deontico obrigatório determinado a entrega de coisa certa ou a realização de uma tarefa (obrigação de dar ou obrigação de fazer), o fato do descumprimento, de pronto, permite a aplicação da norma sancionatória.

Tratando-se de norma jurídica validamente integrada ao sistema de direito positivo (requisito formal), e tendo ela perfeita definição prévia em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a conseqüência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10830.002905/96-57**  
**Acórdão : 202-11.611**

sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por descumprimento temporal de simples dever formal/instrumental.

A multa de mora aplica-se em virtude da demora no pagamento do tributo, acréscimo previsto atualmente pelo art. 84 da Lei nº 8.981/95. Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo, ou como dizem alguns, visa estimular a conduta prevista na norma dentro dos limites temporais previstos.

Uma das circunstâncias que imprime à multa moratória a natureza punitiva, é o fato de que a fixação quantitativa da pena independe do tempo pelo qual se prolongue o inadimplemento. A expressão do enunciado normativo guarda correlação com o valor da obrigação tributária inadimplida a tempo ou fixada ao arbítrio do legislador, no caso de cumprimento a destempo de dever instrumental.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo. E no caso de descumprimento de dever instrumental (obrigação acessória) não há que se falar em prejuízo advindo de indisponibilidade de valores monetários, uma vez que tem função administrativa e não financeira.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por caráter penal, punitivo do contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou pela prática de conduta contrária à deonticamente modalizada na norma.

Daí, por que, entendo que não havendo diferença jurídica entre as obrigações tributárias (art. 113 do CTN) e não havendo diferença técnica entre multa punitiva e multa de mora, a interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional contempla tanto a infração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10830.002905/96-57  
**Acórdão** : 202-11.611

cometida pelo sujeito passivo da obrigação pecuniária tributária, como a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação acessória tributária, obrigação de fazer.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de outubro de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'L. Domingo', written over a rectangular stamp area.

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.002905/96-57  
Acórdão : 202-11.611

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 guerreada 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 instituído pelo § 2º do art. 11 do Decreto-Lei nº 1968/82 e atualizado 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 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** : 10830.002905/96-57  
**Acórdão** : 202-11.611

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

<sup>1</sup> 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 : 10830.002905/96-57  
Acórdão : 202-11.611

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10830.002905/96-57**  
**Acórdão : 202-11.611**

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 tendo a ver com a hipótese dos autos.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessão, em 26 de outubro de 1999

MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA