



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/06/2000
C	<i>st</i>
	Rubrica

140

**Processo : 10830.005704/95-21**

**Acórdão : 202-11.620**

Sessão : 27 de outubro de 1999

**Recurso : 108.988**

Recorrente : POSTO JARDIM DO SHOPPING LTDA.

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

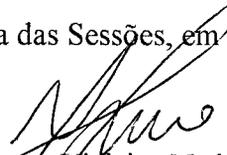
**DCTF – MORA NA ENTREGA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – 1.** Havendo notificação para cumprimento de obrigação acessória inadimplida, entrega de Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs, não há que se falar em denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

**Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: POSTO JARDIM DO SHOPPING LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Luiz Roberto Domingo  
**Relator**

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

cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10830.005704/95-21

**Acórdão** : 202-11.620

**Recurso** : 108.988

**Recorrente** : POSTO JARDIM DO SHOPPING LTDA.

## RELATÓRIO

Intimada a apresentar as Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs dos períodos de 05/94 a 08/94 (fls. 06), a Recorrente, ingressou junto à Delegacia da Receita Federal em Campinas, em 30/11/95, com petição atendendo à intimação e alegando seu entendimento em relação à desnecessidade de cumprimento do dever instrumental, em face das disposições contidas no Ato Declaratório nº 34/93, item 2.1 do Anexo I, e, posteriormente, no art. 1º da Instrução Normativa nº 08/94, que estabeleciam a desnecessidade de apresentação da DCTF no caso de não alcançar os limites mínimos estabelecidos. Reconhece a não observância do item 2.1.1 do Anexo I do Ato Declaratório nº 34/93, que dispunha em sentido diverso.

Alega que da interpretação dos dispositivos normativos supracitados pode acarretar a conclusão da não obrigatoriedade da entrega das Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs nos meses em que não são atingidos os limites mínimos estabelecidos.

Aduz que o Fisco não teve qualquer prejuízo pela falta da entrega das declarações haja vista que todos os tributos foram recolhidos tempestivamente, requerendo a isenção da multa.

Indeferido o pedido sob o fundamento de que o atraso na entrega das declarações tem tipo legal previsto na legislação vigente, a Recorrente foi intimada (fls. 27), em 13/04/96, a pagar as referidas penalidade 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10830.005704/95-21  
**Acórdão** : 202-11.620

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 22/05/98, a Recorrente interpõe Recurso Voluntário, em 12/06/98, instruído do depósito recursal administrativo, alegando que a notificação de fls. 06, não teve o condão de enquadrar-se como procedimento fiscal pois não cumpre os requisitos do art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não foi praticado por servidor competente nem tampouco caracteriza-se no art. 9º do mesmo diploma legal. Diante desses argumentos entende que o procedimento adotado pela Recorrente constitui denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, requerendo seja anulada a cobrança.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10830.005704/95-21  
**Acórdão** : 202-11.620

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Cumpra 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 contêm 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 alocada 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 : 10830.005704/95-21****Acórdão : 202-11.620**

Para evitar descompasso 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 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 deôntico obrigatório determinado a entrega de coisa certa ou a realização de uma tarefa (obrigação de dar ou obrigação de fazer), o fato de o 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 : 10830.005704/95-21**  
**Acórdão : 202-11.620**

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 : 10830.005704/95-21**  
**Acórdão : 202-11.620**

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

Ocorre, no entanto, que no caso, houve notificação da contribuinte por parte da Fazenda, ou seja, não houve a espontaneidade requisitada.

Se verificarmos a notificação de fls. 06, veremos que constitui ato administrativo capaz de ser caracterizado como procedimento fiscal suficiente para coibir a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Como visto o parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional prescreve que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”. Qualquer procedimento, não quer tratar especificamente de procedimento fiscalizatório, ou seja, qualquer procedimento, significa dizer, a Fazenda empreendeu sua função de alguma forma e a contribuinte não trouxe à fiscalização notícia que esta desconhecia, caindo por terra a espontaneidade.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 1999

**LUIZ ROBERTO DOMINGO**