


2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 09/06/2000
C	
	Rubrica

223



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

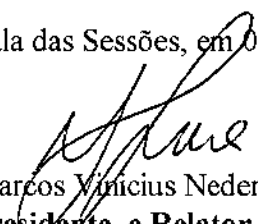
Sessão : 07 de dezembro de 1999
Recurso : 105.589
Recorrente : TEX SPHUMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA.
Recorrida: DRJ em Foz do Iguaçu - PR

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: TEX SPHUMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES 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, que apresentou declaração de voto. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

Sala das Sessões, em 07 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



Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

Recurso : 105.589
Recorrente : TEX SPHUMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA.

RELATÓRIO

Nos termos da notificação de fls. 62, a contribuinte foi cientificado que foi verificada a infringência dos dispositivos legais mencionados na dita notificação, sendo que, intimada a recolher a multa discriminada na dita notificação, terá direito à redução de 50% da multa e, ainda, que dita notificação é válida também para cobrança amigável, com prazo adicional de 30 dias, findo o qual será, de imediato, encaminhado à cobrança executiva.

Não conformada, apela a notificada, tempestivamente, com as razões que alinhamos.

Seguem-se as alegações.

A decisão recorrida julga parcialmente procedente a exigência, com redução do crédito tributário exigido.

Ainda não conformada, a recorrente apela para este Colegiado, com as alegações que resumimos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

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

Diga-se que, em grande parte, valho-me do Parecer DIPEC/DRJPOA, de 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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.

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 pela 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.



Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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.

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 os juros e a multa de mora cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 cabe 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 que 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”.

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 irretroatável, 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 07 de dezembro de 1999


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

**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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 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

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 CONTRIBUÍNTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 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

² Nesse sentido: STF: RT531/422

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 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 Sessões, em 07 de dezembro de 1999


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44

Acórdão : 202-11.716

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO 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 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 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 : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 destempe 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 : 10950.000005/97-44

Acórdão : 202-11.716

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, sou pelo provimento do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões em 07 de dezembro de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'L. Domingo', written over a horizontal line.

LUIZ ROBERTO DOMINGO



Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 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 : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 Minatel⁴ *“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.

⁴ Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos, Revista Dialética do Direito Tributário nº 33, ed. Dialética, p. 87



Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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 denunciante⁵.

Neste sentido, nos ensina Julio Fabrini Mirabete⁶: *“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.”

⁵ Nesse sentido: STF: RT531/422

⁶ Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed, ed Atlas, p. 392



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10950.000005/97-44
Acórdão : 202-11.716

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.

5. *A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.*
6. *As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*
7. *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.*
8. *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 07 de dezembro de 1999


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA