



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA**

Processo nº : 10950.001614/95-86  
 Recurso nº : RP/203-0.014  
 Matéria : MULTA - DCTF  
 Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
 Sujeito Passivo : UETA CINE FOTO SOM LTDA  
 Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
 Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 1999  
 Acórdão nº : CSRF/02-0.831

**DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA-** É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN. Precedentes do STJ. Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso (Relator), Luiza Helena Galante de Moraes, Sebastião Borges Taquary e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

  
 EDISON PEREIRA RODRIGUES  
 PRESIDENTE

  
 MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ  
 RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM 09 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA e OTACÍLIO DANTAS CARTAXO.

Processo nº : 10950.001614/95-86

Acórdão nº : CSRF/02-0.831

Recurso nº : RP/203-0.014

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: UETA CINE FOTO SOM LTDA

## RELATÓRIO

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial a esta Câmara superior de Recursos Fiscais contra Acórdão proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que considerou afastada a responsabilidade por atraso na entrega de DCTF, uma vez que a apresentação foi feita espontaneamente, isto é, antes de qualquer iniciativa fiscal.

Fundamenta-se o recurso especial em que o artigo 138 do CTN não abrange hipóteses em que a infração cometida diz respeito a descumprimento de obrigações acessórias.

Discorre então acerca da natureza das multas, que distingue entre compensatórias e punitivas, estas com cunho de apenação, aquelas com objetivo indenizatório, para concluir que no caso trata-se de multa de mora, de caráter compensatório, conforme artigo 11 e seus parágrafos do DL 1.968, com a redação dada pelo art. 10 do DL 2.065/83, cujo § 4º diz:

*"§ 4º - Apresentado o formulário ou a informação fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento ex-officio, ou se, após a intimação houver a apresentação dentro do prazo nela fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade."*

Cita Paulo de Barros Carvalho, que admite para o caso a aplicação da multa, ao fundamento de que ela não tem caráter punitivo e cita especialmente um trabalho conjunto da SRF e PGFN, no tópico "Problemas Decorrentes da Declaração e Confissão de Dívida Tributária pelo Contribuinte nos Tributos Submetidos ao Lançamento por Homologação", que em seu item V diz:

*"Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago (sic). Quando o tributo não é pago em tempo hábil, gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL - tributo, MULTA - penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL - tributo. Essa estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do*

*CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.*

*O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.*

*Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.*

*De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.*

*A alteração ou regulamentação do dispositivo pertinente do CTN poderia ao consagrar estas vertentes interpretativas, eliminar estes problemas do rol de preocupações da Administração Tributária."*

Em contra-razões, a empresa alegou que a natureza compensatória ou punitiva da multa é matéria preclusa, pois não argüida no curso do processo.

No mérito, diz que o artigo 138 não distingue quanto à pena que exclui, não cabendo ao intérprete fazer a distinção.

Por fim, reporta-se aos julgados reiterados do Conselho na matéria.

É o relatório.



## VOTO VENCIDO

Conselheiro -Relator SÉRGIO GOMES VELLOSO

Como deflui do relatado, submete-se novamente à decisão desta Câmara Superior de Recursos Fiscais a questão da aplicabilidade de multa nas hipóteses em que o sujeito passivo apresenta espontaneamente, mas a destempo, a DCTF.

O pronunciamento dessa instância final, na esfera administrativa, já se definiu, no julgamento de que decorreu o Acórdão n CSRF/02-0379, assim ementado:

*“ DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA – INAPLICABILIDADE – Denunciado espontaneamente ao Fisco o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, descabe, nos termos do art. 138 do CTN, a exigência da multa de mora prevista na legislação. “*

Em suas razões de recurso, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional elenca as seguintes razões:

1 – segundo os doutos, as multas são de duas espécies distintas: 1) as de mora, ou compensatórias/indenizatórias, e 2) as penais, de carácter punitivo;

2 – a legislação específica (DL 1.968/82, c/ red. do DL 2.065/83, e o DL 2124/84) estabelece a aplicabilidade da multa por atraso da entrega da declaração, ainda que ocorra antes do início da ação fiscal, e sem prejuízo de outras sanções cabíveis ao sujeito passivo;

3 – a entrega espontânea da declaração não afasta a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de carácter de punição;

4 – o trabalho conjunto SRF/PGFN de março de 1966 (sic) denominado “Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança de Crédito Tributário”, tratando especificamente do tema, concluiu que o instituto da denúncia espontânea não se aplica para obrigações acessórias;

5 – admitir que a denúncia espontânea exclua a imposição da multa implica dizer que fica negada a obrigação de fazer ou não fazer, *“isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única*

*conseqüência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.*" (o destaque não é do original);

6 - a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, razão porque seria incontornável a cobrança da pena prevista em lei.

Ao contrário, entretanto, penso que as próprias razões expendidas pela douta Procuradoria militam em desfavor de sua tese.

Com efeito, em primeiro lugar, desde o advento do Código Tributário Nacional não existe mais a distinção, em matéria de direito tributário, entre multas administrativas e multas penais, ou entre multas indenizatórias e multas punitivas. Nesse sentido o ensinamento do Supremo Tribunal Federal, em julgado até hoje honrado e venerado, da lavra do eminente Ministro Cordeiro Guerra, in litteris:

“ Multa Moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, parág. Único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido. Nota: neste julgamento foi cancelada a súmula 191.” (RE 79625-SP, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ 08.07.76, RTJ vol 080-01 pp 00104)

Esse julgado assinala que, ao excluir a responsabilidade por infração, o CTN afasta toda e qualquer multa ou pena quando, em seu artigo 138 explicita claramente que o crédito somente será acrescido dos juros moratórios, *verbis*:

“(omissis)

A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento(...) mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal (...)” (ibidem).

Assim, quando o artigo 138 do CTN exclui a responsabilidade por infrações denunciadas espontaneamente, vale dizer, antes de qualquer ação fiscal, não faz distinção acerca da responsabilidade assim excluída: a de compensar ou a de punir. O caráter compensatório ou punitivo da multa – irrelevante conforme ensinamento do STF para o sistema tributário em vigor desde o advento do CTN – não altera o fato de que a multa é, por si mesma, conceitualmente, um ônus decorrente de responsabilidade por infringência. É inconciliável com o Direito a admissibilidade de uma multa sem que se caracterize *a priori* esse descumprimento de obrigação ou esse ilícito. Ela é uma conseqüência da responsabilidade decorrente da irregularidade.

Se o Código Tributário Nacional exclui *tout court* a responsabilidade daquele que denuncia espontaneamente a infração, não há como concluir que somente a responsabilidade que acarreta punição está compreendida nessa norma.

Não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, especialmente quando se trata de norma que afeta tanto a obrigação principal (na qual se converte a acessória não cumprida) quanto a pena (administrativa ou punitiva, indistinguidas no direito tributário em vigor). De fato, tanto no que concerne à obrigação tributária principal quanto no que interessa às multas, é indispensável a tipicidade cerrada, a estrita legalidade, que estão excluídas no texto de lei de natureza complementar que extingue, sem ressalvas, a responsabilidade por infrações espontaneamente denunciadas pelo sujeito passivo.

Relevante anotar, nesse passo, que é – *data venia* – inteiramente equivocada a conclusão posta no sentido de que o artigo 138 do CTN somente abrange falta de recolhimento de tributo (obrigação principal), não alcançando os cumprimentos extemporâneos de obrigações acessórias. A norma é clara ao condicionar sua aplicação ao recolhimento do tributo, se for o caso, o que obviamente implica dizer que a regra tem aplicação também aos casos em que nenhum recolhimento é devido.

Em outros termos, em primeiro lugar o descumprimento de obrigação acessória tem o condão de transformá-la em obrigação principal, ex vi do disposto no artigo 113, § 3º, do CTN. Em segundo lugar, a norma do artigo 138 é clara ao excluir a responsabilidade do sujeito passivo quando cumulativamente atendidos dois pressupostos: a) que a denúncia tenha precedido qualquer ação fiscal; b) que, se for o caso, essa denúncia seja acompanhada do recolhimento do tributo devido.

O segundo pressuposto admite que o recolhimento do tributo pode ser ou não devido, na hipótese de que trata. E não será devido sempre que a infração denunciada diga respeito apenas a obrigação acessória. Por conseguinte vejo na exata literalidade da norma a expressa abrangência da hipótese de denúncia espontânea de descumprimento de obrigação acessória.

Enfim, de nenhuma maneira, diante da dicção da norma sob análise, se pode concluir que ela apenas abrange cumprimento tardio de obrigação principal: a norma abrange claramente denúncias espontâneas de descumprimento tempestivo de obrigações acessórias, vale dizer, nas quais não é o caso de se recolher o tributo.

Por fim, não deve passar sem apreciação a última assertiva de recurso. De fato, a exclusão da responsabilidade pela infração, quando o sujeito passivo cumpre espontaneamente, mas com atraso, a obrigação acessória, não torna inócuo o prazo que a lei estipula para aquele cumprimento da obrigação. Ao oposto, o sujeito passivo fica sujeito à multa desde que atrasa, de sorte que não fica a seu talante o momento em que deve ser cumprida a obrigação.

A afirmação da douta procuradoria, no sentido de que a ação fiscal decorrente do descumprimento da obrigação de entrega da declaração é "*extremamente improvável*", deve ser rejeitada com veemência.

304/R 98  
f

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

Com efeito, o Código Tributário Nacional estipula deveres para ambas as partes na relação obrigacional: tanto para o sujeito passivo quanto para o sujeito ativo. Deve aquele apresentar declarações, que em princípio são periódicas e sofrem análise pela Receita, pena de inutilidade. Ao sujeito ativo cumpre examinar aquelas declarações, verificar se estão sendo entregues com regularidade, e agir na hipótese de falta. Como bem recorda a douta Procuradoria, o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, pena de responsabilidade funcional. A obrigação tributária converte-se em principal, por seu mero descumprimento, e assim é obrigação da autoridade fiscal, pena de responsabilidade, verificar com a devida periodicidade o cumprimento daquela obrigação de apresentar DCTFs, coisa que pode fazer até por mecanismos automáticos e recurso de computadorização, constituindo o crédito tributário correspondente à multa aqui em tela pelo lançamento, pena de responsabilidade.

Pressupor que a Fazenda restará inerte, esperando sempre que o Contribuinte cumpra todos os deveres, e que é extremamente improvável que a repartição se ocupe, ao menos, de acompanhar em seus sistemas *on-line*, o comparecimento regular do sujeito passivo na prestação das informações que lhe são exigidas por lei, é inteiramente despropositado, e de maneira alguma constitui razão para apenar o sujeito passivo. Implica, na verdade, negativa do dever de lançar, insculpido no artigo 142 do CTN, seja o crédito relativo à obrigação principal propriamente dita, seja o crédito relativo à obrigação principal decorrente de conversão de obrigação acessória em principal por descumprimento.

Com essas considerações, voto na esteira da jurisprudência já firmada por esta Egrégia Corte, e mantenho a decisão recorrida, por seus jurídicos fundamentos.

Sala das Sessões em 08 de novembro de 1999



SÉRGIO GOMES VELLOSO

99  
4

## VOTO VENCEDOR

### CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso Especial interposto atendeu aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal e portanto merece ser conhecido.

O cerne da questão consiste em analisar se o benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, é aplicável ao contribuinte que entrega em atraso a DCTF, mas voluntariamente e antes de qualquer iniciativa da fiscalização.

Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira uniforme - por intermédio de suas 1ª e 2ª Turmas, formadoras da 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a "tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios" (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) -, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais - DCTFs.

Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/0084905-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.**

**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.**

---

(1) No passado, quando inexistia jurisprudência firmada pelo STJ, manifestei-me de forma contrária ao exposto neste feito, seguindo doutrina de José de Macedo Oliveira em seus comentários no CTN - Ed Saraiva/1999 - Fls. 355; Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu livro Teoria e prática das multas tributárias - Ed. Forense- Denúncia espontânea e Hugo de Brito Machado vg. repertório de Jurisprudência - 1ª Quinzena de set/99 - cad. 1, pag 533.

4

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

*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.*

Acompanhando idêntica decisão, a Egrégia 2ª Turma, através do RESP 208097/PR (1999/0023056-6), DJ de 01.07.1999, deu provimento ao Recurso da Fazenda, no sentido de não acolher o benefício da denúncia espontânea, na entrega em atraso da declaração do imposto de renda. Muito embora a jurisprudência se refira a entrega das declarações de Imposto de Renda, plenamente aplicável, pela similitude, também à entrega da DCTF.

Entendeu portanto, o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação e interpretação do artigo 138 do CTN, não ser possível a interpretação extensiva para aplicar os efeitos da denúncia espontânea no caso de obrigações acessórias, como se verifica nas DCTFs.

Desta forma, comprovada a intempestividade da entrega da DCTF, é cabível a multa lançada, uma vez que a contribuinte descumpriu as disposições da legislação pertinente quando não procedeu ao recolhimento da multa prevista na legislação.

Portanto, em face da jurisprudência do STJ, dou provimento ao recurso especial, interposto pelo ilustre Procurador, representante da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 1999

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

304/11

181  
/



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA**

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Recurso nº : RP/203-0.014  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

**VOTO DE DECLARAÇÃO DA CONSELHEIRA LUIZA HELENA GALANTE**

Nesta sessão de 8 de novembro de 1999, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por ilustrada maioria e com voto de qualidade, mudou o entendimento sobre denúncia espontânea, face a Declaração de Tributos Contribuições Federais- DCTF.

Tal entendimento baseou-se no voto do Superior Tribunal de Justiça, que, ao esposar o entendimento sobre a entrega a destempo da Declaração do Imposto de Renda, assim se manifestou, no Resp 190388/ GO, da lavra do eminente Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgamento em 03.12.98, publicação no DJ. em 22.03.99.

**TRIBUTARIO- DENUNCIA ESPONTANEA. ENTREGA COM ATRAZO DA DECLARACAO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDENCIA. ART 88 da lei 8.981/95.**

- 1- A entidade denuncia 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 8.981, de 1995, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de de entidades jurídicas diferentes.
- 4- Recurso provido \*

Verifica-se da transcrição da ementa que o digno relator Ministro José Delgado, consignou o entendimento daquele Sodalício, de que o descumprimento de ato puramente formal do contribuinte não é albergado pelo instituto da denúncia espontânea.

Manifestou a Segunda Turma do STJ que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não está alcançado pelo art. 138 do CTN.

É este o entendimento também da doutrina. A denuncia espontânea não pode beneficiar o infrator com as vestes do princípio da abolitio delicti, Impropriamente servindo para livrar o infrator de sanções aplicáveis ao ilícito tipificado pela omissão ou ação anterior, praticada deliberadamente contra disposições fiscais.

Há que se fazer uma distinção entre multas isoladas fiscal exigida do contribuinte. A não entrega da declaração do imposto de renda no prazo determinado, implica em não cumprimento de norma, definido na legislação como imprescindível para o cumprimento da fiscalização daquele imposto, constituindo infração administrativa. Não tem

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Recurso nº : RP/203-0.014  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

309/15

102  
f

vínculo direto com o fato gerador do imposto. As obrigações acessórias se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos do fato gerador de tributo. Não é tida aplicadas ao descumprimento das obrigações principais e acessórias e multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações acessórias autônomas.

A multa isolada aplicada pelo descumprimento das obrigações acessórias autônomas, que podem se transformar em principais, art. 113, parágrafo 3º do CTN, constitui multa formal, aplicada pelo descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade como pura infração de natureza tributária.

O Superior Tribunal de Justiça assim também decidiu no Resp 208.097, Segunda Turma, relator Ministro Hélio Hosiman, e Resp no. 197433, GO, Primeira Turma, relator ministro Humberto Gomes de Barros..

No sistema do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária é principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente ( art. 113 § 1º). O obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.(art. 113, § 2º). O obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Assim a falta ou insuficiência do pagamento do tributo refere-se sempre a obrigação principal, ou seja, a um dever de dar, e caracteriza, por isso, um ilícito substancial.

Ao contrário, o não atendimento de uma prescrição da legislação tributária, que não seja a de pagar o tributo, mas que esteja prevista para assegurar o cumprimento e a fiscalização dessa obrigação de pagar, caracteriza segundo o CTN, uma obrigação acessória, ou seja um dever de fazer, portanto um ilícito formal.

A teor do art. 138 do CTN, a responsabilidade pelas infrações será excluída se houver denuncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento e dos juros, se não houver qualquer procedimento administrativo ou fiscalização a respeito.

O acórdão proferido pela ilustrada maioria não se harmoniza com a jurisprudência pacificada neste egrégio Colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que sempre esteve em plena consonância com a jurisprudência do Superior tribunal de Justiça. Não estava em julgamento a entrega a destempo da Declaração do Imposto de Renda, com elisão da multa moratória, e sim a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a destempo, efetuada com o pagamento do tributo formalizado na DCTF, e antes de qualquer procedimento administrativo.

Assim trago ao conhecimento deste Colegiado os seguintes acórdãos sobre o assunto específico DENUNCIA ESPONTANEA e DCTF, cujos pronunciamentos foram proferidos na mesma data do RESP 180388/GO.

O mesmo Ministro José Delgado, no ERESP 177072/RS, em julgamento de 02 de fevereiro de 1999, DJ de 29.03.99, assim se posicionou:

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Recurso nº : RP/203-0.014  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

304/x

103  
4

**" 1- A denúncia espontânea da dívida tributária caracteriza-se quando o contribuinte, antes da instauração de qualquer procedimento administrativo fiscal do qual tenha tido ciência, comparece para pagar a dívida revelando o seu respectivo fato gerador.**

**2- Não se constitui procedimento administrativo regular o que não mereceu identificação da parte devedora, como simples cadastramento ou notificações a serem expedidas.**

**Inexistência de omissão, obscuridade, ou contradição no arresto embargado."**

No Resp 180169/CE, julgamento em 20.04.99, relator Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, lê-se o acórdão:

**" Tributário. Denúncia Espontânea. Multa Indevida ( art. 138 do CTN).**

**1- Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la, seria considerar o voluntário saneamento da falta. Malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via de impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária**

**2- Precedentes Interativos**

**3- Recurso não provido."**

**4-**

No Resp 201921/SP, julgamento em 27.04.99, ministro José Delgado, assim está estampada a ementa:

**Execução Fiscal. ICMS. Denúncia Espontânea. Multa Moratória. Inaplicabilidade. Incidência do art. 138, do Código Tributário Nacional. Recurso Especial provido.**

**1- Tendo o contribuinte recolhido o imposto devido, com juros e correção monetária, de forma voluntária e antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN**

**2- Recurso Especial a que se dá provimento.**

A questão refere-se à inaplicabilidade da multa moratória, quando o contribuinte recolheu o imposto devido, de forma voluntária e antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, se lhe aplicando o benefício da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Acredito que o cerne da questão está em identificar o que sejam multas acessórias autônomas isoladas aplicadas como necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora., referidas como penalidades administrativas. São multas aplicadas em decorrência do poder de polícia exercido pela administração. As multas administrativas são repressivas e preventivas.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para às obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Recurso nº : RP/203-0.014  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

30412

104  
[assinatura]

Existem numerosos deveres formais ( emissão de documentos, escrituração de livros, etc) os quais, normalmente, não são autônomos, mas previstos em função dos deveres materiais, afim de apurar-se os elementos essenciais do pressuposto do fato, o montante do tributo, a regularidade de adimplemento, etc. Assim o dever fiscal mais importante é o substancial, no qual o sujeito passivo, no vencimento, deve pagar o tributo.

A multa de mora e de ofício, pela fala do STF, constituem multas punitivas e portanto estão albergadas pelo Art. 138 do CTN. Não podem coexistir com os juros de mora, que tem função ressarcitória.

No RE no. 83.613/SP, Segunda turma, o Ministro Cordelro Guerra, ao definir a multa de ofício e multa moratória como multas punitivas do Direito Tributário, declarou que as mesmas se revestem-se de natureza patrimonial.

Assim desta forma, em linhas institucionais, a prestação tributária se distingue das prestações pecuniárias, que a lei comina pela violação de determinadas normas, pois neste caso o caráter sancionatório da prestação pecuniária, seja qual for a denominação dada, qualifica ulteriormente a coatividade da sanção e a diferencia da coatividade do tributo. O CTN, art. 138, chega até a exigir tão somente os tributos e não as penalidades para efeitos de elidir a punição, eis que tributo não se confunde com penalidade.

A multa moratória, de acordo com Rubens Gomes de Sousa é o não pagamento do tributo no prazo devido. Pode ser uma infração regulamentar e pode também ter o caráter de multa punitiva.

a multa de mora se destina a sancionar o contribuinte que recolheu um tributo depois do seu vencimento. Objetivamente, ocorre uma infração, que o autor, ~~sponte sua~~, procura remediar.

Alguns tributaristas chamam também a multa de mora, como multas moratórias, de majoração ou de revalidação.

Moratória, quando devida pela tardança no pagamento do tributo.

De majoração, quando em face da infração ao regulamento ou sonegação de imposto, além da quantia estipulada é multado o contribuinte para pagar uma quantia maior.

De revalidação, quando por ter pago mal o imposto, a fim de regularizá-lo tem que reajustá-lo com o pagamento de certa soma, que completa o imposto insuficiente ou cumprido regularmente. A multa de revalidação é própria do imposto de selo.

A multa fiscal importa sempre numa infração ao regulamento em que o imposto se institui, e salvo o caso da moratória que se estabelece automaticamente, sempre resulta de um processo fiscal, instaurado pelo auto de infração.

A Secretaria da Receita Federal, através de instruções e normas de orientação, vem adotando a sistemática de não instaurar auto de infração pelo não cumprimento da apresentação da DCTF. No direito positivo, como ensina a jurisprudência dos nossos tribunais superiores, os impostos declarados em DCTF, e não pagos no prazo, são encaminhados para a inscrição na dívida pública. E por isto que a multa moratória se

Processo nº : 10950.001614/95-86  
Recurso nº : RP/203-0.014  
Acórdão nº : CSRF/02-0.831

304/A

105  


estabelece automaticamente. A multa moratória é estabelecida pela impontualidade no pagamento da obrigação principal: pagamento do tributo.

Assim também se distingue a multa moratória punitiva da multa formal repressiva ou preventiva.

É de se notar também que o entendimento da ilustrada maioria se embasou na entrega a destempo da Declaração do IR, imposto direto, cujo fato gerador o fisco não tem conhecimento, como é o caso do imposto de lançamento por homologação, que é o IPI, ICMS, etc.

Com essas premissas, considero o pagamento integral do tributo, extemporâneo e sem lançamento em DCTF, ou apresentação da DCTF a destempo, e antes de qualquer procedimento administrativo da administração (o que não se exige para a formalização da multa pela não apresentação da DCTF), albergado pelo Instituto da denúncia espontânea, com a não aplicação da multa de mora.

Brasília, 8 de novembro de 1999

  
Luiza Helena Galante de Moraes