



2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16 / 07 / 1991
C	<i>[Assinatura]</i>

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo N.º 11065-000.814/91-17

nms...

Sessão de 09 de janeiro de 1992

ACORDÃO N.º 202-04.791

Recurso n.º 87.583

Recorrente PEDRO WALDIR HOFFMANN

Recorrida DRF EM NOVO HAMBURGO - RS

DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. 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 ânimo do art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO WALDIR HOFFMANN.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros ELÍO ROTHE e ANTONIO CARLOS DE MORAES. Ausente o Conselheiro OSCAR LUIS DE MORAIS.

Salas da Sessões, em 09 janeiro de 1992

*[Assinatura]*  
HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - PRESIDENTE

*[Assinatura]*  
JOSÉ CABRAL GAROFANO - RELATOR

*[Assinatura]*  
JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA LEMOS - PROCURADOR-REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM SESSÃO DE 04 DEZ 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ACÁCIA DE LOURDES RODRIGUES, JEFERSON RIBEIRO SALAZAR e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Processo Nº 11065-000.814/91-17

Recurso Nº: 87.583  
Acordão Nº: 202-04.791  
Recorrente: PEDRO WALDIR HOFMANN

**R E L A T Ó R I O**

A Delegacia da Receita federal em Novo Hamburgo-RS notificou a ora recorrente a recolher a importância equivalente a 195,91 BTNFs, relativa à multa por entrega com atraso das DCTFs, dos meses de 03/87, 04/87 e 06 a 10/87.

Com a guarda de prazo legal, foi apresentada a impugnação (fls. 01) ao lançamento fiscal, onde a defendente argumenta que de fato as DCTFs foram entregues com atraso, isto devido a falta generalizada dos formulários nas papelarias e, tanto é verdade que a DRF era sabedora de tal dificuldade que recebeu as mesmas sem exigir a multa à época oportuna; atitude contrária ao disposto nos subitens 6.1, "b" e 6.2 do Anexo II da IN/SRF no 120/89.

Através da Decisão nº 433/91, o julgador singular manteve a exigência originária, visto a comprovação do recolhimento caber ao contribuinte (IN/SRF nº 129/86 e IN/SRF nº 120/89) e, ainda, que a alegação da falta de formulários nas papelarias é irre-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 11065-000.814/91-17

Acórdão nº 202-04.791

irrelevante.

Interposto o Recurso Voluntário (fls. 10/13), oportunidade em que a apelante repisa os argumentos já trazidos na peça impugnatória; aduzindo agora que a multa exigida é administrativa e não tributária, pelo que não há previsão legal para exigí-la e simples Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal não tem força para criá-la.

Tal argumento está, no seu entender, escorado no artigo 97, V do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

segue-

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O Recurso foi manifestado dentro do prazo legal e dele conheço.

O que se discute neste processo é a entrega a destempo - além do termo final fixado em lei - dos formulários denominados Declaração de Contribuições e Tributos Federais-DCTF, contudo, cumprida a prestação antes de tomada qualquer medida administrativa *ex officio* relacionada com a infração; daí caracterizada ser a denúncia espontânea e eficaz exercida pelo sujeito passivo.

Não há qualquer dúvida de que o objeto da obrigação sob discussão é expressada no fazer; visto sua função auxiliar e, enquanto acessória, ser possível afirmar, jamais, terá conteúdo pecuniário.

"OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. É a que vem junto de uma obrigação principal, vivendo em dependência desta, para completá-la ou garanti-la. Diz-se obrigação adjeta, porque não tem vida própria, e obrigação subsidiária, porque vem em socorro de outra obrigação" (destaques originários).

(PLÁCIDO E SILVA - Vocabulário Jurídico - Vol. III, pág. 1.083/Forense-1967).

Assim, pode-se entender que a obrigação de que tratam as INs/SRF nºs 129/86 e 120/89 - com sua principal matriz

segue-

Processo nº 11065-000.814/91-17

Acórdão nº 202-04.791

no artigo 113, §§ 2º e 3º, do Código Tributário Nacional - tem por objeto uma prestação e esta prestação tem por natureza o fazer; disto sua acessoriedade e dela também seus efeitos.

O primeiro deles, e o que nos interessa no momento, é o pagamento, que quando satisfeito resolve a obrigação. Com costumeira propriedade, o incomparável doutrinador obtemperou sobre o assunto:

"Como tudo quanto existe no mundo, as obrigações nascem, vivem e se extinguem. Nascem de uma declaração de vontade ou em virtude de lei. Vivem através de suas várias modalidades, obrigações de dar, de fazer, ou de não fazer alguma coisa, a que se reduzem todas as demais. Extinguem-se por diversos modos: a) pagamento direto ou execução voluntária da obrigação;...

Estudemos o pagamento, que vem a ser a execução voluntária da obrigação ou a entrega da prestação devida (*prestatio vera rei debitae*). Aliás, o efeito natural da obrigação, o escopo para qual tende esta, é o implemento da prestação. Na linguagem comum, a palavra pagamento aplica-se mais particularmente à prestação em dinheiro. Mas na linguagem técnica, tem o vocábulo maior amplitude, significando a execução voluntária da obrigação, não importa a natureza da prestação.

Emprega-se igualmente a palavra solução (do latim *solutio*), para traduzir o cumprimento da obrigação. Como observa Clóvis, por mais expressiva, talvez devesse merecer a preferência do legislador. O Código não desejou, todavia, afastar-se da terminologia adotada, optando, pelos demais, pelo vocábulo pagamento.

Outros juristas pátrios, como LACERDA DE ALMEIDA, de acordo, aliás com a doutrina mais moderna, preconizam o emprego da palavra cumprimento, que melhor sublinha referido modo extintivo de obrigações, visto abranger tanto os pagamentos em dinheiro, como aqueles cujas prestações são de outra natureza. Além disso, alu-

segue-

aludida palavra põe em destaque o lado ativo da execução, ao passo que pagamento se atém ao lado passivo." (destaques originais e grifos na transcrição).

- WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO - Curso de Direito Civil - 4º Vol./págs. 247/8 - Saraiva, 22ª Edição/1988).

O segundo efeito da obrigação é a mora; isto é, em resumo, o retardamento na execução da prestação e, desta inexecução dentro do prazo estabelecido surge o efeitos da mora do devedor, no caso, são as multas aplicáveis a cada espécie; mas todas elas caracterizam-se por serem penas pecuniárias.

A doutrina, sem dissensão, distingue as penalidades - multas pecuniárias por inexecução ou retardamento - e afastam, para este tipo de infração sob exame, as denominadas compensatórias e as moratórias. As primeiras visam contrabalançar o montante dos prejuízos e, as segundas, são exigidas pela tardança no pagamento do imposto, logo, não foi o que se observou nos autos por incomprovado o montante dos prejuízos e, por outro lado, não se referir a imposto - ambas são devidas nas obrigações de dar (principal).

"MULTA FISCAL. É a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão de autoridade fiscal, em face de infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal.

.....  
Seja pela sonegação, pelo retardamento no pagamento do imposto, ou por qualquer outra irregularidade fiscal, a multa fiscal sempre importa 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.

segue-

Processo nº 11065-000.814/91-17

Acórdão nº 202-04.791

.....

MULTA PENAL. Assim se diz da obrigação de pagar certa soma em dinheiro, quando derivada de imposição de pena criminal.

.....

Dá-se a denominação às penalidades impostas pelas autoridades administrativas, consistentes no pagamento de certa soma, por infrações aos regulamentos de posturas." (destaques originais e grifos na transcrição).

- PLÁCIDO E SILVA - Vocabulário Jurídico/Vol. III, pág. 1.043, 2ª Edição/1967-Forense).

Por este encadeamento jurídico, depreende-se que os fatos contidos nos autos referem-se ao retardamento na satisfação de uma obrigação acessória (de fazer), pelo que a autoridade administrativa exige multa penal de natureza administrativa, muito embora fosse cumprida por execução voluntária do sujeito passivo, antes de tomada qualquer medida por parte do Fisco.

Como foi dito supra, as INs que disciplinam os procedimentos para entrega das DCTFs, têm sua matriz legal no artigo 113, §§ 2º e 3º do CTN e, por obediência ao ordenamento jurídico não pode do Código se afastar; como assim entendem os estudiosos do Direito Tributário:

"A existência desse diploma constitui, num país de organização federativa como o nosso, requisito essencial do chamado estatuto do contribuinte.

Este é definido por Trotabas e Jeze, como o mecanismo formal do sistema de garantias proporcionado ao contribuinte...

.....

segue-

Processo nº 11065-000.814/91-17

Acórdão nº 202-04.791

Situação em hierarquia de lei complementar à Constituição, cujos preceitos explicita e instrumental, conduzindo à execução, o Código atua, para cada poder tributante, como autêntica "LEX LEGUM", cujos mandamentos são de compulsória observância, sob pena de configuração do vício da ilegalidade."

- JOSÉ WASHINGTON COELHO - Código Tributário Nacional Interpretado - págs. 2/3, 1968 - Edições "Correio da Manhã."

Pelo que dispõe o CTN:

"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, ...

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

Entendo que tal dispositivo do Código integra as chamadas normas gerais de Direito Tributário, pelo que o mesmo tem eficácia contida; isto é, em si mesmo estão contidos seus efeitos imediatos e, para sua aplicação, não carece de lei que o discipline.

A própria Administração Fazendária - através da IN/SRF nº 100, de 15.09.83 - ao esclarecer a aplicação de penalidades nas devoluções decorrentes de utilização ou recebimento indevidos de crédito-prêmios e/ou crédito de insumos relativos a produtos importados, reconhece a eficácia mandamental do citado dispositivo do Código, ao orientar no sentido de:

segue-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 11065-000.814/91-17

Acórdão nº 202-04.791

"2.1 - Na devolução efetuada espontaneamente, é excluída a incidência da multa prevista no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.722/79, por força do disposto no artigo 138, da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (Código Tributário Nacional) "

Neste caso, trata-se de uma obrigação de dar, ela é principal, em que o contribuinte, por qualquer motivo, utilizou ou recebeu valores que pertenciam à Fazenda Pública e, mesmo assim, pela espontaneidade na devolução, por força textual do artigo 138 do CTN, não pode a Administração exigir-lhe penalidade; visto que está ínsito no mesmo o estímulo ao cumprimento da obrigação por parte do contribuinte, desde que inobservado qualquer prejuízo pecuniário ao erário público.

Concluo que havendo duas normas que disciplinam, diferentemente, a exigência da multa pecuniária; fico com aquele entendimento que está gravado no ânimo da lei maior, em detrimento ao estabelecido nos atos normativos.

São estas razões de decidir que me levam a votar pelo provimento do Recurso.

Sala das sessões, em 09 de janeiro de 1992.

  
JOSÉ CABRAL GAROFANO