



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 11074.000059/92-61  
Recurso nº : RD/202-0.264  
Recorrente : NELCIS BRAGA MONTEIRO  
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 08 DE JUNHO DE 1999  
Acórdão nº : CSRF/02-0.817

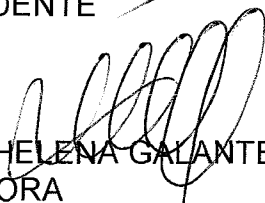
**DENÚNCIA ESPONTÂNEA – DCTF.**

É considerada denúncia espontânea quando o contribuinte apresenta a declaração ou regulariza sua situação sem nenhum procedimento administrativo (Art. 138 da CTN). Recurso provido.

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, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, SÉRGIO GOMES VELLOSO, OTACÍLIO DANTAS CARTAXO e SEBASTIÃO BORGES TAQUARY.

Processo nº : 11074.000059/92-61  
Acórdão nº : CSRF/02-0.817

Recurso nº : RD/202-0.264  
Recorrente : NELCIS BRAGA MONTEIRO

## RELATÓRIO e VOTO

Conselheira LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES, Relatora:

1. Antes de adentrar ao mérito do presente processo, gostaria de suscitar de ofício, perante este Colegiado uma questão eminentemente técnica, que deve ser colocada ao exame de qualquer auto de infração referente a DCTF.

O princípio de estrita legalidade e tipicidade das multas impõe que a lei instituidora do tributo descreva o fato jurídico e os demais requisitos prescritores da relação obrigacional, assim como as penalidades pertinentes. A oneração do tributo com os acréscimos legais, multas, juros, correção monetária é condição legal para a sua aplicação ao fato concreto, com a devida enumeração prescritiva prevista em lei.

Assim o sujeito passivo da relação jurídico tributaria relativa ao auto de infração de DCTF, deve ser aquele à que a legislação faz referência, à obrigatoriedade de entrega da DCTF.

A exemplo, trago ao conhecimento dos meus pares, as INS SRF nº 73, de 19.12.96 e 45, de 05. 05.98, que estabelecem procedimentos relativos a DCTF, assim como fixam valores para a sua apresentação.

Com essas considerações, face ao princípio da tipicidade das infrações tributárias (art. 97 do CTN), os autos de infração que não consignam tais prescrições, padecem de vício de preliminar, impossível de ser sanado para o exame do mérito do processo.

Processo nº : 11074.000059/92-61  
Acórdão nº : CSRF/02-0.817

2. Trata o presente processo de Recurso de Divergência interposto por Nelcis Braga Monteiro contra o Acórdão nº 202-07.437 da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que por unanimidade negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, impetrado contra decisão de Instância.

Referido Acórdão está assim ementado:

"DCTF - O exercício da atividade de beneficiamento de arroz e comercialização do produto obtido determina a equiparação da pessoa física a pessoa jurídica, obrigada à apresentação da DCTF.  
**Recurso negado.**"

4. A matéria já é bastante conhecida por este Colegiado. Na sessão de novembro de 1998, o ilustre Conselheiro Otacilio Cartaxo, ao examinar o recurso do Sr. Procurador da Fazenda Nacional contra a decisão da Primeira Câmara do 2º CC, de interesse da empresa M. Matsuda & Cia. Ltda., enfrentou os argumentos ali expostos pelo digno representante da Fazenda Nacional, conduzindo por maioria o entendimento deste Colegiado que a multa de mora não é devida, quando o contribuinte antes de qualquer procedimento administrativo declara o tributo devido mesmo que o faça extemporaneamente e o recolha.

5. Naquela ocasião o ilustre relator citou acórdão do STJ que assim ementava:

"A entrega da DCTF, fora de prazo, antes de qualquer procedimento fiscal, constitui denúncia espontânea albergada pelo art. 138 do CTN, o qual não faz distinção entre infração material ou formal, para afastar qualquer exigência, além do montante do tributo e dos juros de mora, quando for o caso."

6. A fim de ilustrar este voto, peço vênha aos meus pares para transcrever o recente voto prolatado pelo Presidente da Segunda Turma, Ministro Ari Pargendler, em 4 de agosto de 1998.

Recurso Especial nº 169.877:

"Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, "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 depende de apuração."

Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa moratória dependem da natureza que se lhe reconhecer.

Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, "as multas de mora -- derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída -- são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito " ... "Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório" ... "A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifestou no momento de cominação da sanção, as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento consitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização "ex vi legis" (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional "abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente." (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105). "A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou

contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem " (op. Cit., p. 109).

O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator Ministro Cordeiro Guerra, assentou, quanto a sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, p. 104/113).

A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a Egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso assim decidiu:

"ISS. Infração. Mora. Denúncia Espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. Recurso extraordinário não conhecido." (RE 106.068, SP, Rel. min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452).

No voto condutor, o eminente Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado: "Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código tributário nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito

tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. E o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida" (ibidem, p. 454).

Essa tem sido também a interpretação adotada nesta Corte, de que é exemplo o acórdão proferido no REsp 9.421-0, PR, Relator o eminente Ministro Milton Luiz Pereira, cuja ementa é, no tópico, assim reproduzida: "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA. PROCESSUAL (ART. 535, CPC). ... 3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal" (RSTJ nº 37, p. 394/395),"

7. Após a leitura do voto do ilustre Ministro Ari Pargendler, cumre-me ainda identificar o tipo de exação, objeto do auto de infração.

8. Trago aqui a lição de Ruy Barbosa Nogueira que destaca que a multa de mora ocorre especialmente nos impostos de lançamento direto e lançamento misto ou por declaração, em que o Fisco tendo concluído o lançamento, remete a notificação com prazo de pagamento. Distingue-se de impostos de autolancamento ou lançamento por homologação, que antes de qualquer procedimento fiscal ele

procura a repartição fiscal para recolher o imposto em atraso e aí a legislação prevê a possibilidade de ele recolher o imposto com o acréscimo moratório - art. 138 do CTN - só com juros e correção monetária.

Neste sentido, a doutrina avançou. Entenderiam os estudiosos que no caso dos impostos autolancados, a falta de recolhimento nos prazos marcados constitui infração fiscal porque, embora, sujeito à homologação já existe a falta ao cofre público e por isso se não recolhido o imposto, nem espontaneamente sanada a falta, essa infração está sujeita a multa punitiva e não apenas a moratória, porque não houve sequer lançamento.

Entretanto, para melhor efetividade da máquina arrecadadora a operatividade do sistema de arrecadação de tributos foi assegurada em todas as legislações fiscais pela declaração ao Fisco das operações realizadas em determinado período, o que cria uma responsabilidade concreta do contribuinte pelo pagamento do imposto declarado. Assim, se o contribuinte antecipar-se à iniciativa do fisco e espontaneamente recolher o imposto, o fará apenas com os juros de mora, não sendo o caso de multa. No sistema tributário brasileiro foi criada a declaração de tributos com esta finalidade.

9. Assim, cabe tecer as seguintes considerações:

A multa de mora foi assemelhada pela doutrina e em direito comparado à indenização de mora. Entretanto, tal fato é inviável perante o direito tributário. Estes conceitos são insustentáveis desde que o ressarcimento por dano emergente e lucro cessante são eliminados com o pagamento do tributo. A multa de mora, dado o ser caráter rigorosamente objetivo, que prescinde de qualquer consideração em torno da personalidade do transgressor e da maior ou menor culpabilidade, acaba se tornando majoração de tributo com função acentuadamente sancionatória.

É de grande importância fazer uma distinção entre multa moratória e

descumprimento de obrigação acessória. Pelo contrário, o descumprimento da obrigação acessória pode gerar a penalidade de multa moratória.

No sistema do Código Tributário Nacional, artigo 113, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A 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.

A falta ou insuficiência do pagamento do tributo refere-se à obrigação principal e caracteriza um ilícito substancial. Ao contrário, o não atendimento de uma prescrição da legislação tributária, prevista para assegurar a arrecadação de tributos, constitui um ilícito formal. A sanção incidente é das categorias das sanções corretivas. Poder-se-ia definir a multa por descumprimento acessórios como penalidades de natureza tributária de natureza corretiva.

Descarto, assim os argumentos de que o descumprimento da obrigação acessória assemelha-se ao pagamento extemporâneo do tributo, que geralmente é entendido como mora.

O descumprimento das obrigações acessórias supõe agressão á norma de natureza tributária, gera direito à penalidade específica por infração à exigência legal relativa à prestação positiva ou negativa. Deve ser imposta em procedimento administrativo próprio para apurar infração e aplicar penalidade, que é o auto de infração. Só integra o conceito de débito fiscal, após a sua constituição em crédito tributário pelo lançamento. O seu lançamento, através de notificação ou auto de infração, deve ser feito isoladamente. Assim ensina a doutrina e a jurisprudência, conforme noticia o Resp nº 190388/60 do STJ que manteve a multa nos termos do artigo 88 da Lei nº 8.981/95. Considerou o atraso na entrega da declaração do imposto de renda, "conduta formal do contribuinte, que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com multas decorrentes por tal procedimento". O Sr. Ministro José Delgado entendeu que as obrigações acessórias são autônomas.

Processo nº : 11074.000059/92-61  
Acórdão nº : CSRF/02-0.817

"Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do tributo".

Vejamos o que diz o artigo 88 da Lei nº 8.981/95:

"Art. 88 -- A falta de apresentação da declaração de refidimefito,1' ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - a multa de mora de um por cento r)u fraç.ão à-obre o imposto devido ainda que integralmente pago;

II - a multa de duzentas UFIR e oito mil (UFIR no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º - .....

§ 2º - .....

Assim exposto, considerou o STJ que a infração pelo atraso da declaração de IR, "constitui infração formal, que não pode ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado artigo 138 do CTN".

Assim, a declaração extemporânea do IR não constitui infração típica de natureza tributária. Até porque não implica no pagamento do tributo.

O entendimento de que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, multa formal, deverá ser aplicada isoladamente , está explícito nos artigos 44 a 47 da Lei nº 9.430, de 27.12.96, com a redação do artigo 70 da Lei nº 9.532/97.

Assim, com essas considerações, afasto o conceito de multa de mora como descumprimento de obrigação acessória, prevista no artigo 1li do CTN. A multa de ofício e multa de mora, conforme pronunciamento do STF são punitivas.

Processo nº : 11074.000059/92-61  
Acórdão nº : CSRF/02-0.817

A multa de mora é penalidade por atraso no pagamento do tributo. É a punição pela prática da conduta antijurídica consistente no retardamento do cumprimento da obrigação principal.

Penalidade por descumprimento de obrigação acessória é a punição pelo desatendimento de dever de agir segundo determinada conduta.

Assim exposto, considero que a apresentação da DCTF é uma obrigação acessória exigida pela Administração Pública. E como tal é punível de multa.

Entretanto não é esta a controvérsia. O que se discute é a extensão do artigo 138 do CTN aos casos em que, por descumprimento da obrigação acessória tributária, penalizada pela multa de mora.

Trago ao conhecimento deste Colegiado, entendimento do Sr. ministro Humberto Gomes de Barros do STJ em que, ao examinar a contribuição para o PIS, contribuição de natureza tributária, que exige declaração e o lançamento é por homologação, assim se manifestou:

“A multa moratória não traduz compensação pelo atraso no pagamento, ela tem como objetivo maior o contribuinte desleal, que se esconde, para revelar-se apenas depois de flagrado em delito. O artigo 138 do CTN erige a Denúncia Espontânea em fato excludente da pena”.

Assim, nesta linha de raciocínio firmou-se entendimento (Resp 16672 – STJ): “O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138.”

O Ministro Milton Pereira do STJ (Resp 9.421) do STJ ao enfrentar a

Processo nº : 11074.000059/92-61  
Acórdão nº : CSRF/02-0.817

matéria relativa à multa de natureza moratória e conseqüente recolhimento de tributo objeto de autolançamento assim manifestou: "O trato de retardo no recolhimento de tributo, objeto de autolançamento sob o amanho de restrita compreensão das disposições do artigo 138 do CTN, salvo por não se coadunar à interpretação teratológica, a parla na denúncia espontânea não tem parceria com restrita abrangência dos seus efeitos. O seu fim - como estímulo à arrecadação ou facilitação para reparar erros - não deve ser tangenciado. Por isso, pela confissão, purgada a falta, reconciliado o contribuinte - fisco, não tem sentido lógico-jurídico a multa, granjeando imanente caráter punitivo. É desmesurada exigência incentivar a evasão de receitas, enfraquecendo a franquia interpretativa sinalizada nos artigos 112 e 128 c/c o artigo 138 do CTN."

Assim, com essas considerações, entendo nos presentes autos, assistir razão à Recorrente.

A contribuinte, neste processo, por procedimento fiscal foi enquadrada como pessoa jurídica e como tal foi penalizada. No auto de infração de enquadramento à pessoa jurídica, foi lhe exigida ainda a DCTF. Entendo que a contribuinte deveria se defender do processo de enquadramento à pessoa jurídica e após o exaurimento da instância administrativa, cientificado do resultado, é que se deveria penalizá-la pela não apresentação da DCTF dentro das normas de exigência ou não da DCTF.

Nestes termos e como não compete ao julgador retificar o lançamento, DOU provimento ao recurso.

11. É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 16 de agosto de 1999.

  
LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES  
RELATORA