



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº 11080.003877/91-09

Sessão nº: 22 de fevereiro de 1994 ACORDAD nº 202-06.346
Recurso nº: 93.411
Recorrente: TRANSPORTADORA CS LTDA.
Recorrida #: DRF EM PORTO ALEGRE - RS

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	11.08 / 06 / 19.95
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

DCTF - DENUNCIA ESPONTANEA - 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. E o comando gravado no âmbito do art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA CS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro ELIO ROTHE.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 1994.

[Assinatura]
HELVIO ESCÓVEDO BARCELLOS - Presidente

[Assinatura]
JOSE CABRAL GAROFANO - Relator

[Assinatura]
ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 19 JAN 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, TARASIO CAMPELO BORGES e JOSE ANTONIO AROCHA DA CUNHA.

/ovrs/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 11080.003877/91-09

Recurso nº: 93.411

Acórdão nº: 202-06.346

Recorrente: TRANSPORTADORA CS LTDA.

RELATÓRIO

A ora recorrente foi notificada, em 14.03.91, a recolher a multa no valor equivalente a 1.388,86 BTNFS, por ter entregue, fora do prazo legal, os formulários denominados DCTF, relativos aos períodos de apuração de 01/88 a 12/88, com exceção aos de 08/88 e 11/88.

Em sua impugnação tempestiva (fls. 01/02), sustenta ter se valido da denúncia espontânea pelo que deve ser excluída a responsabilidade penal administrativa. Invoca o art. 23 do Decreto nº 57.307/65, e art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN.

A decisão de primeira instância (fls. 17/18) julgou improcedente a impugnação, com o fundamento de não caber arguição de espontaneidade prevista no art. 138 do CTN, uma vez que não se trata de multa por lançamento de ofício e sim decorrente de atraso na entrega das DCTFs.

No recurso voluntário (fls. 23/24), assevera que a entrega das DCTFs é obrigação acessória, documento meramente informativo e sanou a irregularidade espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11080.003877/91-09
Acórdão nº: 202-06.346

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSE CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário 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 caracterizado 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 ACESSORIA. É a que vem junto de uma obrigação principal, vivendo em dependência desta, para complementá-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)."
(FLACIDO 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 no artigo 113, parágrafos 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11080.003877/91-09
Acórdão nº: 202-06.346

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

— WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO — Curso de Direito Civil — 4ª 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 **efeito 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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11080.003877/91-09
Acórdão nº: 202-06.346

o montante dos prejuizos 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 prejuizos 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

.....
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).

- FLACIDO 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11080.003877/91-09
Acórdão nº: 202-06.346

Como foi dito supra, as INs que disciplinam os procedimentos para entrega das DCTFs, têm sua matriz legal no artigo 113, parágrafos 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 Jezu, como o mecanismo formal do sistema de garantias proporcionado ao contribuinte...

.....

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 de ilegalidade".

- JOSE 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11080.003877/91-09
Acórdão nº: 202-06.346

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:

"2.1 - Na devolução efetuada espontaneamente, é excluída a incidência da multa prevista no artigo 2º do Decreto-Lei 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 insito 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 22 de fevereiro de 1994.


JOSE CARRAL BAROFANO