



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C   | De 16/07/93           |
| C   | _____ Rubrica _____   |

Processo nº 13.002-000.057/91-04

Sessão de : 23 de setembro de 1992 ACORDÃO Nº 202-05.291

Recurso nº: 88.077

Recorrente: S.G. FRAGA & CIA. LTDA.

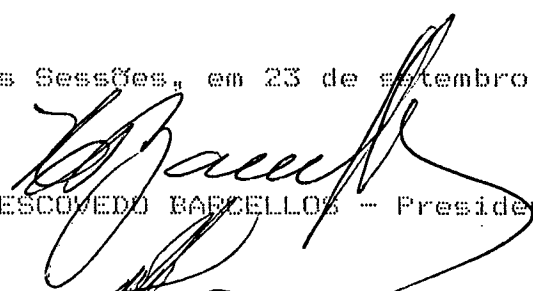
Recorrida : DRF EM PORTO ALEGRE - RS

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. É o comando gravado no ânimo do art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN. Recurso provido.

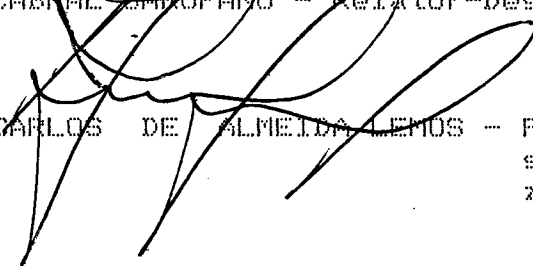
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S. G. FRAGA & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro-Relator ELIO ROTHE. Designado o Conselheiro JOSE CABRAL GAROFANO para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro OSCAR LUIS DE MORAIS.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 1992.

  
HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - Presidente

  
JOSE CABRAL GAROFANO - Relator-Designado

  
JOSE CARLOS DE ALMEIDA LENOS - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSAO DE 04 DEZ 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO e SEBASTIAO BORGES TAQUARY.

OPR/mias/AC



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13.002-000.057/91-04  
 Recurso nº: 88.077  
 Acórdão nº: 202-05.291  
 Recorrente: S. G. FRAGA & CIA. LTDA.

R E L A T O R I O

S. G. FRAGA & CIA. LTDA. recorre para este Conselho de Contribuintes da Decisão de fls. 17, do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre que julgou improcedente sua impugnação à Notificação de Lançamento de fls. 08.

Em conformidade com a referida Notificação de Lançamento e documentos que a acompanham, a ora Recorrente foi intimada ao recolhimento da multa de 173,00 BTNF, por ter apresentado fora do prazo previsto, porém antes de procedimento fiscal, as DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) relativas aos meses de 07/89; 08/89, 09/89, 10/89 e 01/90, sendo dados como infringidos os parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83.

A Notificada apresentou impugnação cujas razões passo a ler.

A decisão recorrida manteve a Notificação de Lançamento adotando os fundamentos de parecer que dispõe:

"A Declaração de Contribuições e Tributos Federais-DCTF foi instituída pela Instrução Normativa SRF nº 129, de 19 de novembro de 1986, publicada no Diário Oficial da União - D.O.U. - de 27.11.86, sofrendo diversas alterações posteriores, regulando as exigências para apresentação da DCTF nos períodos de apuração de janeiro/87 a junho/89.

5. A referida Instrução Normativa previa sanção àqueles contribuintes obrigados à apresentação da DCTF que o faziam contrariando seus dispositivos, da seguinte forma:

5. Penalidades aplicáveis:

5.1 - Serão aplicadas as penalidades previstas nos parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação dada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, que correspondem a:

a) ...; e



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
 Acórdão nº: 202-05.291

b) multa de Cz\$ 1.064,00 por mês-calendário ou fração de atraso, independentemente da sanção da letra anterior, se o formulário for apresentado fora do prazo, a qual não excederá ao total das contribuições e tributos que deveriam ser declarados mensalmente.

5.2 - As multas cabíveis serão reduzidas à metade quando o formulário ou a informação for apresentada:

a) fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex-officio"; ou

b) ...'

6. Já a Instrução Normativa SRF nº 120, de 24/11/89, publicada no D.O.U. de 27/11/89, aprova (novo) formulário para a DCTF, estabelece normas para o seu preenchimento e apresentação e dá outras providências e, entre elas, revoga a IN nº 129/86, e alterações posteriores. Na prática, a substitui e atualiza, instituindo novo formulário de DCTF para informações a serem prestadas sobre períodos de apuração ocorridos a partir de julho/89, agora em BTNF; mas, em relação aos fundamentos básicos para apresentação de DCTF até então exigidos, pouco inovou e, no tocante às penalidades para quem não houvesse entregue fora de prazo, permaneceram elas inalteradas.

7. Como se pode verificar, estavam já delineados e publicizados, desde 27/11/86 (data de publicação da IN 129/86), todos os procedimentos e atos a serem praticados pelas pessoas jurídicas e equiparadas para a entrega da DCTF, consignada como obrigação acessória nos termos do parágrafo 2º do artigo 113, c/c artigo 115, do Código Tributário Nacional - CTN.

8. De importante para a resolução do processo ora em causa, havia na norma instituidora, e nas que a ela se seguiram, a previsão da forma de como seria aplicada a respectiva sanção no caso de atraso no cumprimento daquela obrigação (vide item 5), inclusive já prevendo redução à metade do valor da multa quando a DCTF viesse a ser entregue fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex-officio", definindo objetivamente quanto a



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
 Acórdão nº: 202-05.291

inexistência de benefício adicional fora desses estritos termos.

9. Portanto, deve-se concluir em relação ao tema (apresentação da DCTF), que seu objeto é a obrigação de entrega do documento dentro dos prazos estipulados pela norma por aqueles contribuintes por ela abrangidos, sendo que a simples entrega do documento a destempo, por parte dos obrigados, ocasiona, automaticamente, a imposição da multa prevista (interpretação originada do parágrafo 3º do artigo 113 do CTN).

10. No presente caso, quando a empresa fez a entrega da DCTF, nos períodos de apuração notificados, fora do prazo previsto pela legislação, ela, desde o mesmo instante, passou a ser devedora da multa pela mora, e passível de ser cobrada a qualquer época, sendo que, aqui, o Fisco somente observou para que não transcorresse o prazo decadencial previsto (caput e inciso I do artigo 173 do CTN) para a formalização do débito, que procedeu através da Notificação de fls. 08, declarando, assim, a existência da obrigação tributária referida desde o seu nascimento.

11. Vê-se, pelo descrito, que se a empresa tivesse entregue o formulário nos prazos estipulados, certamente não teria sido notificada.

12. Por essas razões, deve-se considerar inválidas (insubsistentes) todas e quaisquer outras alegações que visem afastar a exigência fiscal ora questionada, por serem de natureza diversa ao objeto desta.

13. Correto, portanto, o procedimento do Fisco ao efetuar o lançamento, que, por conseguinte, deverá ser mantido".

Tempestivamente a Notificada interpôs recurso a este Conselho em que pede a reforma da Decisão Singular, e cujas razões passo a ler para os senhores Conselheiros.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
 Acórdão nº: 202-05.291

VOTO--VENCIDO DO CONSELHEIRO--RELATOR ELIO ROTHE

As razões de impugnação não são suficientes para ilidir a exigência, tanto porque simplesmente excusatórias pelo não cumprimento da obrigação no prazo fixado como também por falta de amparo legal ou em ato administrativo.

O Fisco não tem como condicionar o recebimento da DCTF em atraso ao pagamento da multa prevista para o fato.

A entrega da DCTF é ato de exclusiva vontade do contribuinte, no cumprimento de obrigação acessória, e o Fisco não pode rejeitar recebê-la sob o fundamento de falta de pagamento de multa, já que da mesma pode discordar e pretender discuti-la.

Assim é que a exigência da multa somente se impõe pelo lançamento de ofício, o que pode ser feito a qualquer tempo desde que não decorrido o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário.

Portanto, não é o caso de aplicação do artigo 100, inciso III e seu parágrafo único do CTN, como quer a Recorrente, porque não há a obrigação de que o lançamento de ofício da multa deva ser feito em concomitância com o recebimento da DCTF em atraso, e, assim, a não exigência da multa, nesse momento, não se caracteriza em prática reiteradamente observada pela autoridade.

Por outro lado, também não é o caso de aplicação do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN, que exclui a responsabilidade por infração no caso de denúncia espontânea, com implicação na exigência ou não de multa pela infração denunciada.

A doutrina, ao analisar as multas quanto à sua natureza, as distingue em multas compensatórias e multas punitivas, aquelas com caráter indenizatório, em geral nos casos de mora, e as punitivas como sendo as que visam efetivamente à punição, como exemplo ao descumprimento da obrigação.

A situação de fato em exame, como se verifica, é de mora no cumprimento da obrigação, portanto, não se trata de inadimplemento da obrigação de entregar as DCTF, mas sim de obrigação cumprida, porém, a destempo, após o prazo previsto para o seu cumprimento.

A multa aplicada para o caso, como se verifica do texto dos parágrafos 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-Lei nº



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
Acórdão nº: 202-05.291

1.968/82, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83 (art. 10), a seguir transcrito, por descumprimento de obrigação acessória em prazo previsto, é de natureza moratória, portanto, compensatória ou indenizatória:

"Art. 11 - A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

.....  
.....

Parágrafo 3º - Se o formulário padronizado (parágrafo 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada a multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

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

Em complemento, é de se esclarecer que a referida multa é aplicável por força do disposto no artigo 5º e seu parágrafo 3º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13.06.84.

O tributarista Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, 4ª edição da Editora Saraiva, fls. 348/349, ao tratar do artigo 138 do CTN, dispõe:

"Modo de exclusão de responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude



## MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
Acórdão nº: 202-05.291

de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição". (grifei)

Do mesmo modo também entendemos, ou seja, o artigo 138 do CTN, ao admitir a denúncia espontânea como excludente de responsabilidade por infrações, não alcança as sanções de natureza moratória, mas tão-somente as punitivas.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 1992.

  
ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
Acórdão nº: 202-05.291

VOTO DO CONSELHEIRO JOSE CABRAL GAROFANO, RELATOR-DESIGNADO

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

Assim, pode-se entender que a obrigação de que tratam as INs/SRF ngs 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 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



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
 Acórdão nº: 202-05.291

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 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 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



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
Acórdão nº: 202-05.291

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.

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.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
Acórdão nº: 202-05.291

Este é definido por Trotabas e Jeze, 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.

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)".



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

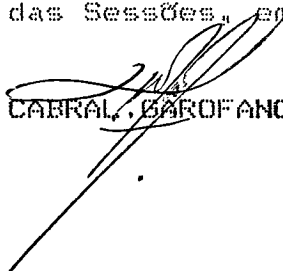
Processo nº: 13.002-000.057/91-04  
Acórdão nº: 202-05.291

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 23 de setembro de 1992.

  
JOSE CABRAL BAROFANO