



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 13 / 06 / 2000
C	8
	Rubrica

333

**Processo** : 13634.000002/96-82  
**Acórdão** : 202-11.649

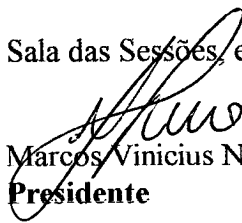
**Recurso** : 107.933  
**Recorrente** : UNIÃO BRASILEIRA DE ABASTECIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Juiz de Fora - MG

**DCTF** - É devida a multa pela omissão ou atraso 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 negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: UNIÃO BRASILEIRA DE ABASTECIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, José de Almeida Coelho (suplente) e Luiz Roberto Domingo que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Luiz Roberto Domingo apresentou Declaração de Voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.

lao/cf



**Processo** : 13634.000002/96-82  
**Acórdão** : 202-11.649  
  
**Recurso** : 107.933  
**Recorrente** : UNIÃO BRASILEIRA DE ABASTECIMENTOS LTDA.

**RELATÓRIO**

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 46/55:

“União Brasileira de Abastecimento Ltda., já qualificada nos autos, impugna, tempestivamente o lançamento formalizado pela Notificação nº 042/95, a fls. 37, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no valor de 8.165,00 UFIR correspondente à aplicação da multa por atraso na entrega das DCTF referentes aos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995.

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, por meio do procurador nomeado pelo instrumento de fls. 02, a peça impugnatória de fls. 03/08, na qual requer o cancelamento do presente lançamento, alegando que:

- 1) por motivos alheios a sua vontade, as DCTF dos meses 12/93 a 08/95 foram entregues fora do prazo;
- 2) atendeu a intimação para apresentar as DCTF nos meses de 12/93 a 08/95, apesar de não constar qualquer assinatura na referida intimação. Esclareceu, ainda, que estava dispensada de apresentar as DCTF referentes aos meses anteriores a 12/93 e aproveitou a oportunidade para entregar espontaneamente as DCTF de 01/95 a 08/95;
- 3) houve desrespeito ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, vez que inexistiu qualquer procedimento fiscal precedente. Cita, inclusive, alguns julgados para embasar a sua defesa;
- 4) nenhum outro dispositivo legal foi editado para que pudesse invalidar o dispositivo retro;
- 5) a intimação recebida pelo correio, sem assinatura, não se reveste das formalidades legais para validá-la como documento hábil juridicamente ao seu objeto;
- 6) que a notificação apenas exhibe o valor total da exigência, sem contudo demonstrar como se chegou a tal resultado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13634.000002/96-82  
**Acórdão** : 202-11.649

- 7) apesar da intimação ter exigido a entrega das DCTF de 01/93 a 12/94 e de ter sido informado que o impugnante está dispensado da entrega das DCTF de 01 a 11/93, a penalidade compreende os anos-calendário de 1993 a 1995, sem especificar os meses abrangidos;
- 8) o erário público não sofreu qualquer lesão, tendo em vista que todos os tributos e contribuições devidas, foram tempestivamente recolhidos;
- 9) não se pode considerar que houve dolo ou má fé na entrega intempestiva das DCTF, já que os tributos estão devidamente informados nesses documentos;
- 10) a quantia ora exigida apresenta um confisco tributário, expressamente vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal, retirando-se, assim o direito à livre iniciativa para exercer livremente toda a atividade lícita (artigo 5º, XIII, CF). Cita, ainda, Decisão do Supremo Tribunal Federal, rejeitando a cobrança de multa confiscatória, desproporcional à inadimplência de mera obrigação acessória e da qual, além de não resultar falta ou diferença de tributos ou contribuições, não decorre de dolo ou má fé.

Para esclarecer algumas questões levantadas pela impugnante, encaminhou-se o presente processo à ARF/Teófilo Otoni/MG, para que a autoridade lançadora anexasse o demonstrativo dos cálculos efetuados que resultaram na exigência constante da notificação em tela, bem como fosse procedida a entrega desse demonstrativo à contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar razões adicionais de defesa.

Em resposta, foi anexado, a fls. 43 o demonstrativo solicitado.

Deu-se ciência a contribuinte desse demonstrativo e concedeu-lhe o prazo de 30 dias para apresentar razões adicionais de defesa, o que não foi feito.”

A Autoridade Singular julgou procedente em parte a exigência do crédito tributário em foco, mediante a dita decisão, assim ementada:

**“MATÉRIA E EMENTA**

***NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO  
 INFRAÇÕES E PENALIDADES  
 Multa por atraso na entrega da DCTF***



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13634.000002/96-82  
**Acórdão** : 202-11.649

*- É cabível a multa por atraso na entrega da DCTF pela apresentação após o prazo previsto na legislação, mesmo que esta se dê antes de qualquer procedimento fiscal, não se aplicando o previsto no artigo 138 do CTN.*

**Lançamento procedente em parte”.**

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 59/63, onde, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- é cediço que o atraso na entrega da DCTF pode ser atribuído à própria autuante (SRF) diante das indefinições de impressos, formulários, disquetes e alterações da legislação, que impossibilitam a entrega a tempo e modo previstos; e
- o disposto no art. 138 do CTN não traz qualquer condição, além do cumprimento espontâneo, discordando, portanto, do entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de reparar o prejuízo que causa com a inadimplência do cumprimento de obrigação acessória e de juridicamente só ser possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade.

É o relatório.



Processo : 13634.000002/96-82  
Acórdão : 202-11.649

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De pronto, não há como admitir as alegações da Recorrente que atribuem à SRF a responsabilidade pelo atraso na entrega das DCTFs a que estava obrigada, pois, à evidência, argumentos genéricos, sem circunstanciar devidamente os fatos apontados, não se prestam para tal.

A propósito da invocada exclusão da responsabilidade pela entrega espontânea das DCTFs, com fundamento no art. 138 do CTN, este Colegiado, que majoritariamente vinha acolhendo essa tese, mudou sua posição, em face do entendimento pacífico em sentido contrário do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre essa matéria, conforme exposto no voto condutor do Acórdão nº CSRF/02-0.833, de 08 de novembro de 1999, da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, a saber:

*"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<sup>1</sup>, 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*

<sup>1</sup> 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13634.000002/96-82  
**Acórdão** : 202-11.649

*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.*

*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."*

Isto posto, e demonstrado nos autos que as DCTFs em tela foram entregues em atraso, é de ser mantida a penalidade prevista no art. 11, §§ 2º, 3º e 4º, do Decreto-Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13634.000002/96-82**  
**Acórdão : 202-11.649**

1.968/82, e alterações posteriores, por força do disposto no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.214/84, razão pela qual nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999



ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO



Processo : 13634.000002/96-82  
Acórdão : 202-11.649

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO

Trata-se investigar, nesta demanda, qual o conteúdo e alcance da norma veiculada pelo enunciado do art. 138 do Código Tributário Nacional, e se é aplicável tão somente à responsabilidade tributária principal ou também à responsabilidade pelo cumprimento dos deveres instrumentais, ou obrigações acessórias.

Para tanto reputo necessária a análise do referido enunciado, bem como localizá-lo no sistema normativo.

Com efeito o Código Tributário Nacional está organizado de forma que os assuntos estão divididos e subdivididos em Livro, título, capítulo e seções, as quais contém os dispositivos normativos alocados em artigos. É evidente que a distribuição dos enunciados normativos de forma a estruturar o texto legislativo, pouco pode colaborar para a hermenêutica. Contudo podem demonstrar indicativamente quais as disposições inaplicáveis ao caso, seja por sua especificidade seja por sua referência.

O instituto da denúncia espontânea, está inserida no “TÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA”, “CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária”, “Seção IV - Responsabilidade por Infrações”, art. 138, que dispõe:

“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, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

Com efeito o Título II, trata da Obrigação Tributária, e o art. 113, artigo que inaugura o Título estabelece que:

“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 13634.000002/96-82  
**Acórdão :** 202-11.649

Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, uma obrigação de dar e outra obrigação de fazer, é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.

Para evitar descompassos na aplicação das normas jurídicas, a doutrina empreende boa parte de seu trabalho para definir e distinguir as relações jurídicas possíveis no âmbito do Direito Tributário. Todavia, para o caso em prática, não será necessário embrenhar no campo da ciência a fim de dirimi-lo.

Ao equiparar o tratamento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional, equipara, consequentemente as responsabilidades tributárias relativas ao plexo de relações jurídicas no campo tributário, tornando-as equânimes. Se equânimes as responsabilidades, não se poderia classificar de forma diversa as infrações, restando à norma estabelecer a dosimetria da penalidade atinente à teoria das penas.

Há uma íntima relação entre os elementos: obrigação, responsabilidade e infração, pois uma decorre da outra, e se considerada a obrigação tributária como principal e acessória, ambas estarão sujeitas ao mesmo regramento se o comando normativo for genérico.

Forçoso reconhecer, a partir dessa constatação que a exclusão da responsabilidade tributária tem como destinatárias as obrigações tributárias oriundas de relação jurídica tributária de dar e de relação jurídica tributária de fazer, ou seja, de cunho patrimonial ou de cunho prestacional.

Quanto à qualidade intrínseca da penalidade, cuja uma possível diferenciação entre a multa de mora, resultante do atraso do cumprimento da obrigação, e a multa punitiva, sanção proveniente do cometimento de uma infração, poderia ensejar a aplicação da primeira em virtude de a segunda ser tecnicamente caracterizada na exclusão da responsabilidade do art. 138 do Código Tributário Nacional, entendo que no caso em tela não como imprimir tal diferença.

A sanção tributária decorre da constatação da prática de um ilícito tributário, ou seja, é a pratica de conduta diversa da deonticamente modalizada na hipótese de incidência normativa. É o descumprimento de uma ordem de conduta imposta pela norma tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 13634.000002/96-82  
**Acórdão :** 202-11.649

Se assim, tendo o modal deôntico obrigatório determinado a entrega de coisa certa ou a realização de uma tarefa (obrigação de dar ou obrigação de fazer), o fato do descumprimento, de pronto, permite a aplicação da norma sancionatória.

Tratando-se de norma jurídica validamente integrada ao sistema de direito positivo (requisito formal), e tendo ela perfeita definição prévia em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estará sujeito se pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por descumprimento temporal de simples dever formal/instrumental.

A multa de mora aplica-se em virtude da demora no pagamento do tributo, acréscimo previsto atualmente pelo art. 84 da Lei nº 8.981/95. Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo, ou como dizem alguns, visa estimular a conduta prevista na norma dentro dos limites temporais previstos.

Uma das circunstâncias que imprime à multa moratória a natureza punitiva, é o fato de que a fixação quantitativa da pena independe do tempo pelo qual se prolongue o inadimplemento. A expressão do enunciado normativo guarda correlação com o valor da obrigação tributária inadimplida a tempo ou fixada ao arbítrio do legislador, no caso de cumprimento a destempo de dever instrumental.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo. E no caso, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13634.000002/96-82  
**Acórdão** : 202-11.649

descumprimento de dever instrumental (obrigação acessória) não há que se falar em prejuízo advindo de indisponibilidade de valores monetários, uma vez que tem função administrativa e não financeira.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por caráter penal, punitivo do contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou pela prática de conduta contrária à deonticamente modalizada na norma.

Daí, por que, entendo que não havendo diferença jurídica entre as obrigações tributárias (art. 113 do CTN) e não havendo diferença técnica entre multa punitiva e multa de mora, a interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional contempla tanto a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação pecuniária tributária, como a infração cometida pelo sujeito passivo da obrigação acessória tributária, obrigação de fazer.

Diante do exposto, sou pelo provimento do Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1999

  
LUIZ ROBERTO DOMINGO