



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02
Recurso nº : 128.689
Matéria : IRPF - EXS.: 1998 a 2001
Recorrente : CLENON DE BARROS LOYOLA FILHO
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 17 DE SETEMBRO 2002
Acórdão nº : 102-45.689

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS - DOI - PERÍODO DE 1998 A 2000 - Estando o contribuinte obrigado a apresentar a Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI, na forma das prescrições contidas no Decreto-Lei nº 1510/76, art. 15, e § 1º e Lei nº 9.532/97, art. 72 e 81, II, a falta ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeita os serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos a penalidade prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, art. 15 § 2º. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS - DOI - REDUÇÃO - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 8º E §§ DA LEI N.º 10.426 DE 24 DE ABRIL DE 2002 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se o novo diploma legal que comine penalidade ao sujeito passivo da obrigação tributária menos gravosa ou severa que a prevista em lei ao tempo da prática da infração apurada em procedimento de fiscalização quando o ato ou fato pretérito não foi definitivamente julgado, "ex-vi" do disposto no Art. 106, inciso II, letra "c" da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLENON DE BARROS LOYOLA FILHO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

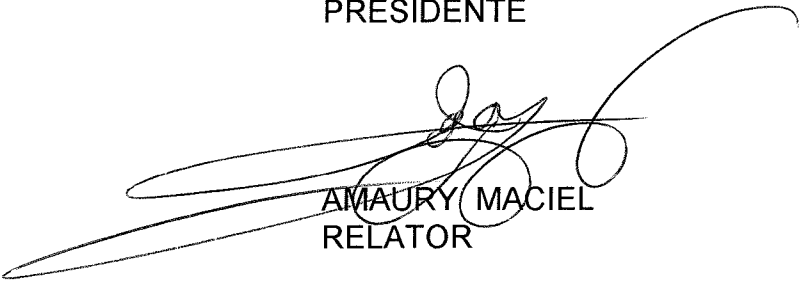


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689


**ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE**


**AMAURY MACIEL
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02
Acórdão nº. : 102-45.689
Recurso nº. : 128.689
Recorrente : CLENON DE BARROS LOYOLA FILHO

RELATÓRIO

O recorrente conforme consta nos documentos de fls. 476 a 494 foi autuado pela Delegacia da Receita Federal em Goiânia - GO e intimada a recolher o crédito tributário no montante de R\$162.807,93 (Cento e sessenta e dois mil, oitocentos e sete reais e noventa e três centavos) a título de multa pelo atraso na entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - referente as operações realizadas no período de 1996 a 2000, conforme demonstrativos constantes às fls. 486 a 494.

A Fiscalização teve origem nas Representações n.ºs 004/200, de 28 de abril de 2000, e 28/2001, de 23 de março de 2001, firmadas pelo Chefe da Seção de Tecnologia e Sistemas de Informação da Delegacia da Receita Federal em Goiânia – doc.'s de fls. 01. Foram juntadas às respectivas representações cópias das Declarações Sobre Operações Imobiliárias, entregues fora do prazo legal – doc. de fls. 04 a 265 e 271 a 475.

Inconformado o contribuinte impugnou junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília – DF, a exigência fiscal – doc. de fls. 502 a 514 – argumentando em sua defesa, como preliminar, que na realidade é mérito, ter havido equívocos por parte da Autoridade Lançadora, invocando, também ter ocorrido a denúncia espontânea na forma do prescrito no art. 138 do Código Tributário Nacional, sustentando o caráter confiscatório da multa questionada.

Apreciando a impugnação interposta, a digna autoridade monocrática, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília- DF, em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

Decisão DRJ/BSA nº 1.337, de 31 de julho de 2001, prolatada nos autos do procedimento administrativo fiscal, julgou procedente, em parte, a exigência do crédito tributário entendendo ser cabível a imputação da multa pela entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - fora do prazo legal– doc. de fls. 521/4530. No julgamento da impugnação interposto a Autoridade Recorrida decidiu:

I – Rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade da multa aplicada tendo em vista o mandamento constitucional que confere ao Poder Judiciário a competência exclusiva para examinar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, conforme disposto no art. 120, I, “a” da Constituição Federal;

II – Rejeitar, como preliminares, as questões suscitadas no item 2.1 da defesa que dizem respeito ao mérito da autuação, e, como tal, foram analisadas;

III – Cancelar o débito consolidado (A.I., fls. 480) no valor de R\$21.979,95 (vinte e um mil, novecentos e setenta e nove reais e noventa e cinco centavos) referente à DOI de janeiro de 1998 (Tabela de Cálculos, fl. 486), entregues tempestivamente, em 16/02/1998 (fls. 515/516);

IV – Cancelar o débito constituído (A.I., fls. 480) no valor de R\$16.198,71 (Dezesseis mil, cento e noventa e oito reais e setenta e um centavos) referente à DOI de agosto de 1998 (Tabela de Cálculos, fls. 487/488), entregues tempestivamente, em 21/09/1998 (fls. 77);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

V – Cancelar o débito constituído (A.I., fls. 480) no valor de R\$13.578,28 (Treze mil, quinhentos e setenta e oito reais e vinte e oito centavos) referente à DOI de janeiro de 1999 (Tabela de Cálculos, fls. 490), entregues, tempestivamente, em 22/02/1999 (fls. 328);

VI – Cancelar o débito constituído (A.I., fl. 480) no valor de R\$490,00 (Quatrocentos e noventa reais) referente ao registro feito em cartório em 10/12/1998 (fls. 517), consignado na DOI n.º 1.297, por erro material, em 10/11/1998 (fls. 237), consignado na Tabela de Cálculos (fls. 490), entregue, tempestivamente, em 20/01/1999 (fls. 236);

VII – Cancelar o débito constituído (A.I., fls. 480) no valor de R\$230,00 (Duzentos e trinta reais) referente ao registro feito em cartório em 04/12/2000 (fls. 518), consignado na DOI n.º 1552, por erro material, em 04/11/2000, campo 2 da DOI (fl. 475), entregue, tempestivamente, em 29/01/2000 (fls. 277);

VIII – Alterar o valor do débito constituído (A.I., fls. 480) no valor de R\$33.944,61 (Trinta e três mil, novecentos e quarenta e quatro reais e sessenta e um centavos) para o valor de R\$33.714,61 (Trinta e três mil, setecentos e quatorze reais e sessenta e um centavos) em razão do cancelamento do débito constituído no valor de R\$230,00 (Duzentos e trinta reais), supra-mencionado, referente ao registro feito em 04/12/2000 (fls. 518), consignado na DOI n.º 1552, por erro material, em 04/11/2000, campo 2 da DOI (fls. 475), entregue, tempestivamente, em 29/01/2001 (fls. 277);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

IX – Declarar a interessada devedora do IRPF – MULTA REGULAMENTAR – mantida no valor de R\$110.330,99 (Cento e dez mil, trezentos e trinta reais e noventa e nove centavos) que deverá ser recalculado, na data do efetivo pagamento, nos termos da legislação aplicável.

Em decorrência da decisão prolatada pela Autoridade Recorrida, remanesceram as exigências tributárias a seguir relacionadas:

<u>Data</u>	<u>Valor da Multa</u>	<u>Tabela de Cálculos</u>
17.04.1998	R\$ 15.688,92	fls. 486/487
23.11.1998	R\$ 33.775,23	fls. 488/489
22.12.1998	R\$ 27.152,23	fls. 489/490
29.01.2001	R\$ 33.714,61	fls. 490/494
<u>Total</u>	<u>R\$110.330,99</u>	

Insatisfeito, representado por seu ilustre e digno Patrono Dr. CRISTIANO DE CASTRO DAYRELL – OAB-GO n.º 16.532, contesta a decisão do órgão de julgamento de primeira instância, recorrendo, tempestivamente, a este Conselho – doc's de fls. 532 a 553- reafirmando os argumentos de fato e de direito no que pertine a denúncia espontânea e o caráter confiscatório de multa aplicada.

Para fins da garantia da instância recursal o Recorrente ofereceu bem imóvel para fins de arrolamento conforme atestam os doc's de fls. 556/557.

Em 16 de janeiro de 2002 o Recorrente, novamente, comparece aos autos e requer, caso não haja acolhimento de seu Recurso Voluntário, sejam



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

recalculadas as multas aplicadas conforme prescreve o art. 8º da Medida Provisória n.º16, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, ou seja, 0,1% ao mês sobre o valor da operação imobiliária (art. 8º, § 1º) e reduzida à metade (art. 8º, § 2º, II, "a").

Compulsando os autos do procedimento fiscal verifiquei que o digno Auditor Fiscal autuante em sua Tabela de Cálculos (fls. 486/494) incluiu as operações constantes dos documentos de fls. 28, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 45, 70, 71, 72, 74, 75, 76, 79, 89, 103, 104, 122, 144, 151, 158, 161, 184, 189, 196, 206, 208, 216, 224, 227, 233, 239, 244, 245, 250, 253, 257, 258, 264, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 320, 321, 322, 323, 324, 326, 328, 333, 352, 353, 354, 355, 356, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 373, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 381, 383, 385, 386, 387, 391, 393, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 409, 410, 411, 412, 415, 417, 420, 421, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 432, 434, 436, 437, 439, 444, 449, 450, 451, 452, 452, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 471, 475, onde figuram como alienantes "PESSOAS JURÍDICAS" hipótese esta, não contemplada no art. 940 do Decreto n. 3.000, de 29 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (Art. 964 do RIR/1994).

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

V O T O

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator

O recurso é tempestivo e contém os pressupostos legais para sua admissibilidade dele tomando conhecimento.

Destaco, preliminarmente, os dispositivos legais que regem a apresentação da Declaração sobre Operações Imobiliárias.

Reza o art. 940 do Decreto n. 3.000, de 29 de março de 1999, "in verbis":

"Art. 940 - Os serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, ficam obrigados a fazer comunicação à Secretaria da Receita Federal, em formulário padronizado e no prazo que for fixado, dos documentos lavrados, anotados, averbados ou registrados em seus Cartórios **e que caracterizem aquisição ou alienação de imóveis por pessoas físicas** (Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976, art. 15 e § 1º).

§ 1º A comunicação deve ser efetuada em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 72).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, **nas hipóteses de aquisições de imóveis por pessoas jurídicas** (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 71)."

O Art. 976, do acima citado Decreto, disciplina a penalidade aplicada pelo não cumprimento de seu art. 940. Diz o artigo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

“Art. 976 – Será aplicada a multa de um por cento do valor do ato aos serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, pelo não cumprimento do disposto no art. 940 (Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976, art. 15, e § 2º).”

Conforme dispõe o art. 15 do Decreto-lei n.º 1.510/76, as operações que caracterizam a aquisição ou alienação de imóveis devem observar as definições contidas no art. 2º, § 1º do Decreto-Lei n.º 1.381, de 23 de dezembro de 1974, que dispõe:

“Art. 2º - Para os efeitos do disposto neste Decreto-lei, consideram-se:

.....

§ 1º Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos de promessas dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis.

..... “

Passo, portanto, a apreciar e decidir sobre o recurso interposto.

No que pertine a denúncia espontânea sustentada pelo Recorrente, através de seu digno e íncrito Patrono, já mencionado, permito-me tecer as considerações a seguir.

Instalou-se no âmbito deste Conselho duas correntes antagônicas no que se refere a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual das Pessoas Físicas, de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), sobre Operações Imobiliárias, DCTF e outras.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

A teor dos Acórdãos N.ºs 106-9.080/97, 106-9.163/97, 106-9.165/97, 106-9.173/97, 106-9.178/97, 102-44.354/2000 e 104-17.751/2000, destacamos os Membros deste Conselho que entendem ser cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos e, no caso presente, por extensão, à Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, sustentando, portanto a tese de que é inaplicável o disposto no art. 138 do CTN, quando o contribuinte cumpre com suas obrigações tributárias inobservando os prazos determinados e prescritos em lei.

Contrariamente, outra corrente sustenta o inversamente proporcional, entendendo que o contribuinte que cumpre com suas obrigações fora dos prazos fixados em lei, mas antes de qualquer procedimento administrativo fiscal praticado pela Administração Fiscal, não está sujeito à penalidade por ter ocorrido a denúncia espontânea. É o caso das decisões que geraram os Acórdãos de N.ºs 108-5.646/99, 104-16.327/988, 104-16.394/98, 104-16.469/98, 104-16.471/98, 104-16.488/98.

Tenho me posicionado na corrente daqueles que abraçam a tese de que inócorre a denúncia espontânea nos casos da aplicação da multa decorrente da entrega da Declaração fora dos prazos fixados pela legislação fiscal, seja ela de Declaração de Ajuste Anual das Pessoas Físicas, de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ, DCTF, sobre Operações Imobiliárias e outras.

É de se destacar, “ab initio” o conceito de obrigação tributária principal ou acessória. Reza o art. 113 do CTN, “in verbis”:

“Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

§ 2º - 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.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

Ao dispor sobre o Fato Gerador da obrigação tributária, dispõe os art.'s 115 e 116 do CTN:

"Art. 115 – Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato que não configure obrigação."

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprio.

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Neste ponto temos à indagar: A entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - é uma obrigação principal ou acessória?

Pelo descrito, a meu ver, o ato da entrega da Declaração é uma obrigação acessória. Vejamos.

O ilustre e renomado Professor e Mestre Dr. CELSO RIBEIRO BASTOS, "in" Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário – Editora Saraiva – Edição de 1997 ao abordar este tema, preleciona:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

“Como ocorre no direito das obrigações em geral, a obrigação tributária consiste em um vínculo, que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há pois, em toda obrigação um direito de crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submisso o sujeito passivo. Pode-se dizer que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é obvio o que dever fazer ou deixar de fazer.”

Dos ensinamentos do digníssimo Mestre retro-mencionado é de inferir-se ser indiscutível que o Art. 113 do CTN ao distinguir a obrigação principal da obrigação acessória, conceitualmente e legalmente, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, prescreveu a obrigação de dar (principal) e a obrigação de fazer (acessória).

O serventuário da Justiça está obrigado a proceder à entrega de sua Declaração sobre Operações Imobiliárias dentro do prazo fixado pela Administração Tributária – obrigação de fazer – e o descumprimento desta obrigação acarreta ao sujeito passivo a penalidade prevista na legislação fiscal.

Em abono ao acima afirmado diz o Professor CELSO RIBEIRO BASTOS, obra já citada, ao tecer comentários sobre o § 3º do Art. 113 do CTN:

“O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até este ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios”.

Não foi por outra razão que o legislador pátrio inseriu em nosso ordenamento jurídico-tributário o art. 115 do CTN, prescrevendo que o fato gerador



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Com extrema felicidade o Ilustre Conselheiro desta Câmara, Dr. JOSÉ CLOVIS ALVES, ao prolatar o voto vencedor sobre assunto correlato contido nos autos do Processo N.º 13642.000241/99-86, Recurso n.º 122.434 e Acórdão n.º 102-44354, de 15 de agosto de 2000, expressou-se na forma abaixo transcrita:

“No momento em que o contribuinte deixou de entregar, no prazo previsto na legislação, a sua declaração de rendimentos e estando sujeito a essa obrigação acessória, surgiram as circunstâncias necessárias para a ocorrência do fato gerador da penalidade aplicada, convertendo-se esta em obrigação principal.

Configurado o descumprimento do prazo legal a multa é devida independentemente da iniciativa para sua entrega a partir da contribuinte ou o fizer por força de intimação.”

Remanesce, portanto, a discussão sobre a polêmica temática: A entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - fora do prazo legal e antes de quaisquer medidas coercitivas por parte da Administração Tributária, está contida no universo da espontaneidade prescrita no Art. 138 do Código Tributário Nacional?

Entendo ser descabida a análise isolada do art. 138 do CTN que está insculpido na Seção VI – Responsabilidade por Infrações dentro do Capítulo V que versa sobre a Responsabilidade Tributária. Mister se faz que o mesmo seja interpretado conjuntamente com as disposições legais contidas nos Arts. 136 e 137 do CTN porque estão intimamente inter-relacionados.

Fala-se em ilidir a responsabilidade do agente que, faltoso, deixa de cumprir com suas obrigações tributárias omitindo fatos que deveriam ser levados ao



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

conhecimento da Administração Tributária e ocasionando, “ipso facto” o não pagamento ou recolhimento de tributos devidos ao Erário Público.

O Dr. HIROMI HIGUCHI, Consultor de Empresas e ilustre ex-integrante dos quadros da Carreira Auditoria da Receita Federal, “in” Imposto de Renda das Empresas – 25ª Edição – Editora Atlas exterioriza o seu entendimento sobre a matéria, afirmando o que segue:

“A responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolada do art. 138 e não em conjunto com os arts. 136 e 137 que tratam das responsabilidades por infrações.”

É neste aspecto e sob este prisma que o Art. 138 do CTN deve ser interpretado. Só há a denúncia espontânea se o agente levar ao conhecimento do fisco situação ou fato até então desconhecidos, acompanhado, quando for o caso do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Trata-se, portanto, a luz do direito tributário de obrigação principal e não acessória.

A obrigatoriedade da entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - é fato conhecido e predeterminado, sendo defeso ao sujeito passivo a alegação de sua ignorância ou desconhecimento. O art. 15 e § 1º da Lei nº 1.510/76, com as alterações contidas nos arts. 72 e 81, II da Lei nº 9.532/97 e o disposto no art. 4º da Instrução Normativa nº 04/98, dispõem que a Declaração



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

sobre Operações Imobiliárias – DOI -, deve ser apresentada e entregue na unidade que jurisdiciona o sujeito passivo, até o dia 20 do mês subsequente ao que ocorrer a operação que caracterize a aquisição ou alienação do imóvel.

Tratando deste assunto que, como já dito, é extremamente controverso, é imprescindível citar, pela excelência dos argumentos expendidos, a posição do Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. ALDEMARIO ARAÚJO CASTRO, contido no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, demonstrando a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea quando do descumprimento de obrigação acessória. Diz o citado Procurador:

“Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL, do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.”

Nesta mesma linha de pensamento a Ilustre Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITO, ao prolatar o Acórdão N.º 102-41824, em 13 de junho de 1997 em matéria correlata, posicionou-se na forma a seguir transcrita:

“A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei N.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma “obrigação de fazer”, necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária.

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa.”

Com a devida vênia e respeito aos que pensam, defendem e comungam posições diferentes, não há como albergar a denúncia espontânea



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

quando se trata de entrega da declaração fora do prazo legal e antes de qualquer manifestação da Autoridade Tributária a luz do art. 138 do CTN, seja ela de Ajuste Anual, sobre Operações Imobiliárias, do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou outra.

Sustentar a admissibilidade da denúncia espontânea de que trata os autos deste procedimento administrativo fiscal é estimular o descumprimento da obrigação tributária, atribuindo-se ao sujeito passivo a liberdade de cumpri-la quando e ao tempo que bem entender.

A propósito o Superior Tribunal de Justiça (STJ), vêm se pronunciando no sentido de que as responsabilidades acessórias não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Neste sentido apontam os acórdãos prolatados nos Recursos Especiais N.º 208.097-PR, de 08/06/1999 (DJ de 01/07/1999), 195.161-GO, de 23/02/1999 (DJ de 26/04/1999), 190.388-GO, de 03/12/1998, (DJ de 22/03/1999) e 261.508-RS, de 25/09/2000 (DJ de 05/02/2001), cuja ementa transcrevo a seguir:

“Mandado de Segurança – Tributário - Imposto de Renda - Atraso na Entrega da Declaração - Multa Moratória - Lei 8.981/91 (art. 88) - CTN, artigo 138.

1. A responsabilidade acessória autônoma, portanto, desvinculada do fato gerador do tributo, não está albergada pelas disposições do artigo 138, CTN. A tardia entrega da declaração de Imposto de Renda justifica a aplicação da multa (art. 88, da Lei 8.981/91).

2. Precedentes jurisprudenciais iterativos.

3. Recurso provido.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº. : 102-45.689

Ainda a respeito desta temática é importante que se discorra sobre o “animus intencionandi” que motivou o legislador pátrio a incluir no vigente Código Tributário Nacional a denúncia espontânea prescrita em seu art. 138. Vejamos.

Na Exposição de Motivos N.º 1.250, de 21 de julho de 1954 o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA, encaminhou ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional, onde fez minudente análise de seus dispositivos legais.

Ao comentar os Art.ºs 172 a 174 contidos no Capítulo IV – DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES, o Exmo Sr. Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA apresenta as razões e o alcance dos citados dispositivos, cujo teor é a seguir transcrito, “in verbis”:

“125. Nos arts. 172 e 174, foram aproveitadas disposições que, no Anteprojeto figuravam no Livro VII, em matéria de responsabilidade por infrações.

A elaboração do assunto na doutrina nacional é escassa. Meirelles Teixeira (“Natureza Jurídica das Multas Fiscais”, em Estudos de Direito Administrativo, p. 179) e Ademar Ferreira (Natureza Jurídica da Multa no Sistema Fiscal Brasileiro - S. Paulo 1949), acentuam a distinção entre as sanções administrativas em matéria tributária e, de um lado, as penas criminais ou, de outro lado, as reparações de caráter civil. Falta, entretanto, uma análise sistemática da natureza das próprias infrações tributárias, cuja característica conceitual parece residir na circunstância de não configurarem ilícito jurídico entre si mesmas, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza, a obrigação tributária principal ou acessória (Gomes de Sousa, Compêndio de Legislação Tributária, 105).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

O Art. 274 do Anteprojeto consagrava essas conclusões, referindo-se à própria conceituação das infrações: o art. 172 as mantém, porém com o caráter de definição da responsabilidade, a fim de enquadrar o assunto no conteúdo do Livro VI, em consequência da revisão da matéria penal dentro do conceito adotado de normas gerais (supra: 9).

.....

O Art. 173 abre exceções ao princípio da objetividade firmado no artigo anterior, determinando o caráter pessoal da responsabilidade penal nas hipóteses em que essa personalização decorre da própria natureza da infração ou das circunstâncias da sua prática. Assim, a alínea I, corresponde à igual número do art. 291 do Anteprojeto, refere às infrações que sejam simultaneamente crimes ou contravenções, a fim de ressaltar a aplicabilidade dos princípios do direito penal. A alínea II, igualmente correspondente à do art. 291 do Anteprojeto, personaliza a responsabilidade nos casos em que a própria lei, ao definir a infração, tenha consagrado o elemento intencional do dolo específico.

.....

Por último, o art. 174 abre ainda exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante reparação. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, decreto nº 26.149 de 1949, art. 200),..."

Os artigos acima descritos que faziam parte do Projeto do Código Tributário Nacional são, exatamente, os que compõem os arts. 136, 137 e 138 da vigente Lei N.º 5.172/66.

É de se concluir portanto que o disposto nestes artigos é aplicável somente quando a infração tributária resultar, concomitantemente, responsabilidade de natureza penal. Daí porque a denúncia espontânea, acompanhada, se for o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

Acórdão nº : 102-45.689

caso, do pagamento do imposto e juros de mora, excluir a responsabilidade do agente. Seria um “aberratio jure” pretender que na simples falta da entrega da declaração e/ou a sua entrega fora dos prazos legais, se vislumbresse a figura de um ilícito de natureza penal, motivando a Autoridade Fiscal a promover a devida Representação Fiscal para Fins Penais na forma da legislação vigente.

Com referência ao tributo com efeito de confisco entendo não ser inerente a competência dos órgãos de julgamentos a apreciação desta matéria, vez que, editada a lei, se inconstitucional por ter caráter confiscatório, deve ser argüida em foro próprio. O julgador deve ater-se aos estritos limites da lei e, a lei, é clara ao disciplinar a obrigação do sujeito passivo da obrigação tributária no que pertine a entrega da Declaração Sobre Operações Imobiliárias. A propósito, o espectro confiscatório da lei, levantada pelo Recorrente, a meu ver, foi superado com a edição da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, que estabelece novas regras para imputação de penalidade pecuniária pelo descumprimento do prazo para a entrega da DOI e será objeto de apreciação ao final deste voto.

“EX POSITIS”, ante o tudo relatado e que dos autos consta, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para:

1.- “ex-offício”, invocando os princípios da moralidade administrativa e da estrita legalidade, insculpidos no Art. 37 de nossa Carta Magna e Art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que não podem deixar de ser observados pelo julgador, sob pena de colocar-se em risco os fundamentos basilares da justiça fiscal, **excluir** da Tabela de Cálculos (fls. 486/494) as operações em que figuram como **alienantes** “Pessoas Jurídicas” por inexistir a obrigatoriedade da apresentação da DOI nestas hipóteses, conforme legislação citada no “caput” deste voto. Devem ser excluídas as operações



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10120.001605/2001-02

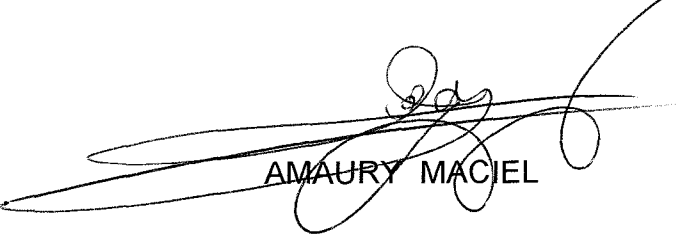
Acórdão nº : 102-45.689

constantes às fls. 70, 71, 72, 74, 75, 76, 122, 144, 151, 158, 161, 184, 189, 196, 206, 208, 216, 224, 227, 233, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 320, 321, 322, 323, 324, 326, 328, 333, 352, 353, 354, 355, 356, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 373, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 381, 383, 385, 386, 387, 391, 393, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 409, 410, 411, 412, 415, 417, 420, 421, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 432, 434, 436, 437, 439, 444, 449, 450, 451, 452, 452, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 471;

2.- manter a exigência do crédito tributário decorrente da multa aplicada pela entrega da Declaração Sobre Operações Imobiliárias fora dos prazos fixados pela Administração Tributária;

3.- conceder ao Recorrente o benefício da retroatividade benigna insculpida no art. 102, inciso II, letra "c" da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, em face de nova disciplina legal contida na Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002. A Autoridade lançadora, observando as exclusões constantes neste voto, deverá proceder ao cálculo da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Operações Imobiliárias na forma prescrita no Art. 8º, § 1º e letra "a" do inciso II do § 2º do citado diploma legal.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002.


AMAURY MACIEL