



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEXTA CÂMARA**

**Processo n°** 10120.003726/00-92  
**Recurso n°** 142.508 Voluntário  
**Matéria** IRPF/DOI - Ex(s): 1998 e 1999  
**Acórdão n°** 106-16.638  
**Sessão de** 5 de dezembro de 2007  
**Recorrente** IVAN FERNANDES FILHO  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA (DF)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1997, 1998

**NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE** - Matéria pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes com a edição da Súmula 1ºCC nº 6, *verbis*: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

**OFENSA AO ART. 10, III, DO DECRETO Nº 70.235/72 - INOCORRÊNCIA** - Auto de infração que descreve com minúcias os fatos que levaram a autuação não pode tem qualquer pecha de nulidade.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1997, 1998

**APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL - NÃO APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO -**

Aplica-se à multa pecuniária os princípios da legalidade, da interpretação mais favorável e da retroatividade benigna. A multa lançada pelo atraso na entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI, limitada a 1%, não vulnera o princípio da proporcionalidade. O rito do processo administrativo fiscal é informado pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, com respeito ao devido processo legal. O princípio do não-confisco se aplica apenas a tributo.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 1997, 1998

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DOI - IMPOSSIBILIDADE - O instituto da denúncia espontânea não alberga as infrações meramente formais, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador de tributos.

DOI ENTREGUE FORA DO PRAZO LEGAL - INTEMPESTIVIDADE NÃO INFIRMADA - considerando que o contribuinte não conseguiu infirmar as provas dos autos que comprovam a entrega a destempo das DOI, deve-se manter a autuação, com os benefícios reconhecidos pela legislação superveniente, na forma decidida pela decisão de 1ª instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IVAN FERNANDES FILHO.

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS  
Presidente

  
GIOVANNI CRISTIAN NUNES CAMPOS  
Relator

28 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Ana Neyle Olímpio Holanda, Cesar Piantavigna, Lumy Miyano Mizukawa e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Em face do contribuinte IVAN FERNANDES FILHO, CPF/MF nº 020.449.431-15, com domicílio fiscal na cidade de Ceres, Estado de Goiás, à Rua Vinte e nove, 313, Centro, foi lavrado, em 08/06/2000, Auto de Infração - AI em decorrência da entrega a destempo de Declarações sobre Operação Imobiliária - DOI (fls. 38 a 54) do Cartório do Primeiro Ofícios de Notas do município de Ceres (GO), apresentadas em 14/08/1998 e 09/02/1999, com ciência postal do AI em 09/08/2000.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 58 a 76. Para explicitar as razões da impugnação, bem como delimitar o objeto da autuação, transcrevemos o relatório da decisão de 1ª instância, que teve como relator a AFRFB Ana Paula Gonçalves Martins Araújo, *verbis*:

*Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado, pela fiscalização da DRF/Goiânia, o Auto de Infração de fls. 49 a 53, datado de 08/06/2000, para exigência de multa isolada em decorrência do atraso na apresentação de Declarações sobre Operações Imobiliárias (DOI), pelo Cartório do Primeiro Ofício de Notas de Ceres-GO, CNPJ 00.002.006/0001-06, no valor total de R\$ 28.011,016.*

*Conforme AR de fl. 56, o contribuinte foi cientificado da autuação em 09/08/2000.*

*Inconformado, em 05/09/2000, o contribuinte apresentou, por intermédio de seu procurador devidamente qualificado (fl. 66), a impugnação de fls. 58 a 65, alegando, em síntese:*

*- que o auto foi lavrado fora do estabelecimento, e enviado de outra cidade, pelo correio, a contrario sensu da norma impositiva do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, que tem força de Lei Federal, por delegação do Dec.-Lei n.º 822/69 (cf. art. 1º da Lei n.º 8748/93), contrariedade essa que torna inválido procedimento fiscal (Lei n.º 8.112/90, art. 116, I, III; CF/88, aart.5º, II; CTN, art. 142, parágrafo único);*

*- que apresenta em tempo hábil a presente defesa, para que se aprecie temas relevantes e essenciais para os interesses da recte., para que não aconteça o cerceamento de defesa com quebra do contraditório (CF/88, art. 5º LV, CTN, art. 145-I), como já têm decidido os Conselhos de Contribuintes e que é confirmado agora pelo art. 31 do Lei Federal n.º 8.748, de 09.12.93 (DOU- I de 10.12.93);*

*- que o procedimento fiscal é irregular e sem eficácia e sem validade jurídica e administrativa;*

*- que o art.10, caput do Decreto Federal n.º 70.235, de 06.3.1972, que regula o Processo Administrativo-Fiscal do União (PAF), determina, como norma cogente, obrigatória e de ordem pública, a ser obedecida por todos os servidores civis da Receita Federal e Órgãos vinculados à União (Lei Federal n.º 8.112/90, art. 116, I, III; CF/88, art. 5º - II), que o auto de infração será lavrado sempre no próprio estabelecimrnto*



*fiscalizado, como auto de flagrante de falta (infração regulamentar ou relativa a tributos contribuições federais);*

*- que, como a "lei não tem palavras inúteis ou supérfluas" (STF, RTJ, 134/969, com apoio em Carlos Maximiliano, Hermenêutica e Aplicação do Direito), ela deve ser obedecida, mesmo porque, "ninguém adquire direitos agindo contra a lei" (HELY LOPES MEIRELLES.) Direito Administrativo Brasileiro, 15ª ed., RT, SP, 1990, p.150, nota 12(rodapé), com apoio em decisões do STF, RDA 38/259 e 51/274);*

*- que, não havendo um caso fortuito ou de força maior a impedir a lavratura no local do estabelecimento fiscalizado, nem se tratando de fiscalização em estradas, barreiras, volantes, em feiras e exposições, portos e aeroportos, o auto lavrado fora do estabelecimento fiscalizado é irrito, sem eficácia e sem validade jurídico-administrativa, por desobedecer à lei de regência (Cf. ADELMAR FERREIRA, antigo Agente Fiscal do Imposto de Consumo e Advogado, em Direito Fiscal, Saraiva, SP, ed.1961, pp. 131 in fine e 132 in principio; BERNARO RIBEIRO DE MORAES, em seu Compêndio de Direito Tributário, Forense, Rio, 1984, p.872, último parágrafo);*

*- que essa invalidade e ineficácia do procedimento administrativo-fiscal, decorre ainda da violação frontal a que estão sujeitos todos os atos (regrados e vinculados) dos agentes da Administração Fazendária, ex vi do princípio da legalidade absoluta (Constituição Federal, art.37 caput, CTN, art.142 e seu parágrafo único e Lei n.º 8.112/90, art. 116 incisos I e III, c/c o art. 10 caput do PAF);*

*- que essa preliminar relevante deve ser apreciada, e sobre ela ocorrer expressa e explícita decisão, nos estritos ditames legais;*

*- que no presente caso, tanto o auto de infração, quanto a notificação de lançamento, são peças nulas e assim inconvaleáveis e insubsistentes, devendo serem invalidadas pela própria Administração Pública, via de seus órgãos deliberativos (STF, Súmulas 346 e 473, WEIDA ZANCANER, Da Convalidação e do Invalidação dos Atos Administrativos, ed. RT, SP, 1990, p. 56 in principio;*

*- que tal absurdo, em tese, poderia ser considerado violação do art. 316, 51º do CP; e do art. 4º, alínea "h" da Lei Federal n.º 4.898/65;*

*- que, quando os motivos em que se escuda o ato administrativo são inidôneos, inexistentes (para não dizermos também: impertinentes e aberrantes), o objeto desse ato torna-se, civilmente ou fiscalmente, ilícito perante o Direito que não lhe dá placê ou guarida, restando sua nulidade absoluta (STF, ERE n.º 75.421-BA, Pleno, RTJ 36/78-491; AG n.º 89.696SP, DJU-I 30.09.82, p.9.734/9.735; CAIO TÁCITO, RDA 36/78-81, VITOR NUNES LEAL, RDA III/81, STF 56/159; RTJ 51/507-508).;*

*- que, por outro lado, tal ato, fica sem motivação, já que os motivos exteriorizados em que se baseia, são totalmente contrários à lei específica (n.º 810/49, art. 1º) e que prevalece sobre as normas da legislação tributária, ex vi dos arts. 109 110 do CTN; e ato sem*



*motivação, é ato irritó e nulo, que o Direito não reconhece como apto a qualquer efeito (HELY LOPES MEIRELLES, ob. Cit., pp.174/175).;*

*- que isso vulnera o art. 10, III do PAF, conduzindo o auto de infração à nulidade (2º C.C. - Ac. n.º 201.68.678, 68.679, 68.682, no DJU-I de 3.8.93, p. 11.062; 201-68.339, DOU-I de 19.7.93, p. 10.013);*

*- que é exato o princípio de que a legislação tributária não pode alterar os conceitos, as definições e o próprio alcance dos mesmos, (em sua interpretação teleológica) pertinentes ao direito privado, para exigir tributos (arts. 109 e 110 do CTN, que sendo Lei Complementar Nacional, recepcionada pela CF/88, art. 146, prevalece sobre a legislação em que se escudam o auto de infração e a decisão recorrida, dentro da hierarquia das normas jurídicas).;*

*- que o próprio recorrente/impugnante, à vista das provas documentais juntadas nas defesas, reconhece o atraso na entrega das DOI, naqueles anos e meses, sem, porém, ter ocorrido qualquer reflexo direto ou indireto no recolhimento dos tributos ou contribuições devidas muito menos fraudes, dolo, má-fé, ocultação de fato gerador, seu diferenciamento ou postergação; sonegação fiscal ou apropriação indébita;*

*- que diante dos antecedentes da recte., da irrelevância das DOI, posto que todas foram apresentadas e os tributos pertinentes e recolhidos, não cabe o aplicação de multa, no presente caso. Assim, tem decidido o Conselho de Contribuintes (Ac. n.º 201-68.101, DOU-I de 19.7.93, p. 10.004, 202-04.997, DOU-I de 16.7.93, pp.9.945, entre dezenas de outras decisões).;*

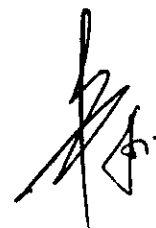
*- que a aplicação da lei, mesmo pelos órgãos do Administração Pública ou Fazendária, deve ser sempre, teleologicamente, no exegese e mensagem do art.5º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro em vigor, o que leva à insubstância do procedimento e do penalidade, em face das peculiaridades do caso.;*

*- que não se apura do PAF qualquer prova que tenha agido, intencionalmente, face ao atraso da DOI. Tanto assim que nos termos da norma geral de direito tributário, agiu o impugnante nos termos da previsão encetada no art. 138 e seu parágrafo único, que diz: "...não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração".;*

*- que o o impugnante apresentou todas as DOI antes que a fiscalização a apurasse, ainda que de ofício. Ou seja, foi o fisco comunicado. Logo não razão ou proporção para tamanha penalidade;*

*- que não existe no PAF qualquer indicativo que traga a necessidade de cumprimento do previsto na legislação, bem como uma aplicação de sua penalidade pelo simples fato de haver ocorrido o atraso no entrega do DOI. Penalidade da qual deve o impugnante ser desobrigado;*

*- que a não comprovação no PAF quanto ao procedimento de averiguação, posto que todas as declarações - DOI - foram entregues antes do instauração de qualquer procedimento administrativo, é de*



*termos por indevida a aplicação do penalidade, pois, a prevalecer restará imantada de abuso e ilegalidade;*

*- que a CF/88 em seu art. 150-IV, repele o confisco tributário, não distinguindo se ele se aplica a tributos, juros, multas ou contribuições, a fim de que o corolário-garantia do direito de propriedade, bem como outros direitos e garantias (CF/88 arts. 1º, IV, in fine, 5º XIII; 170 capote inciso IV), se mantenham incólumes, mesmo porque a imposição fiscal deve ater-se a capacidade contributiva; e a multa como pena, deve sua gradação aos elementos de fato subjetivos, como: a máxima para os delitos fiscais; a média para a reincidência e a mínima quando se trata de mero atraso no cumprimento de obrigação acessória, sem qualquer reflexo quanto aos tributos e contribuições devidas;*

*- que no presente caso, o montante do multa exigido, conduz ao confisco tributário, que o citado dispositivo da CF/88 veda; e tal vedação sendo norma maior, não pode ser desconhecida pela Administração Pública, nem ofendido pela legislação ordinária invocada pelo auto e mantida pela decisão recorrida, nomeadamente porque o servidor público é obrigado a cumprir normas legais ou leis inconstitucionais (inteligência do art. 116, I, III dos Estatutos, Lei 8112/90);*

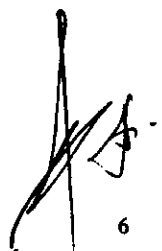
*- que a multa confiscatória, por mero atraso no entrega de DOI, cuja irrelevância para a arrecadação dos tributos e contribuições federais é atestada pelas sucessivas prorrogações de prazos para a sua entrega desde a sua criação, a última alteração ocorreu em 23 de dezembro de 1999 através do IN/SRF 163, sem que houvesse in casu. sonegação fiscal, dolo, fraude, má-fé, apropriação indébita ou atraso no recolhimento dos tributos, nem fraudes cambiais, especulação nas Bolsas de Valores ou outras, sem prova da origem lícita do numerário etc;*

*- que o confisco tributário é vedado pelo art. 150-IV da CF/88, que não o distingue se relativo a tributos ou multas;*

*- que o presente AI ora impugnado é nulo porque manteve multa confiscatória, sem ocorrência de dolo, má-fé, sem ocorrência de sonegação fiscal ou de ocultamento de fato ou operação que resultasse no diferimento ou postergação de tributos ou contribuição, sem ocorrência de conluio, de fraudes fiscais ou cambiais, sem ocorrência de apropriação indébita fiscal (IRF, IPI), isto é, sem causa legítima que a plocitasse, ofendendo ainda o art. 150-IV da CF/88; manteve o procedimento fiscal que se escuda em motivos inidôneos e inexistentes além de ter sido lavrado fora do estabelecimento, em desobediência ao art. 10, caput do Decreto n.º 70.235/72; e mais, a entrega das DOI ocorreu antes do início de qualquer apuração ou instauração do procedimento administrativo fiscal devido. Daí sua improcedência, nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN.*

*Cita ainda o requerente várias decisões judiciais e do conselho de contribuintes sobre a matéria impugnada.*

*Por fim, requer ao Colendo órgão julgador desta impugnação que o presente seja conhecido e provido integralmente para declarar nulo e*



6

*insubsistente o lançamento (auto de infração e notificação fiscal), pelos relevantes fundamentos expostos; anulá-lo, também, pelos relevantes fundamentos expostos, sem prejuízos de que sejam apuradas e apreciadas todas as questões argüidas na defesa e, obediente à Lei Federal e à Constituição Federal, bem como ao Decreto n.º 70.235/72 e à Lei n.º 8.748/93, tornar insubsistente o auto e a notificação de lançamento; e que seja acatada a denúncia espontânea, pois como é do cediço, tal exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva, e, ademais, a inexistência de procedimento administrativo ou de fiscalização tributária.*

A 4ª Turma/DRJ-Brasília (DF), por unanimidade de votos, julgou o lançamento procedente em parte, em decisão de fls. 79 a 91. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 05.859, de 09 de maio de 2003, que foi assim ementado:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Ano-calendário: 1997, 1998*

*Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DOI.*

*Restando provado que o declarante não cumpriu a obrigação acessória tempestivamente, cabe a aplicação da multa por atraso na entrega da DOI.*

*MULTA CONFISCATÓRIA - Não compete à autoridade fiscal, nem ao julgador, determinar percentual de multa diferente do definido em lei. A atividade fiscal é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não sendo possível o desvio do comando da norma.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA - As multas isoladas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias não estão alcançadas pelo disposto no art. 138 do CTN.*

*RETROATIVIDADE BENÍGNA - O cálculo da multa foi revisto, tendo em vista o princípio da retroatividade benéfica, estabelecida no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. A regra de determinação fixada na lei nº 10.426/2002 foi mais benéfica em alguns casos.*

A decisão acima foi assim resumida:

*ACORDAM os julgadores da 4ª Turma da DRJ em Brasília, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração em razão da lavratura do auto de infração fora local da verificação da falta e JULGAR procedente em parte o lançamento, para reduzir o valor da multa por atraso na apresentação da Declaração sobre Operação Imobiliária – DOI, para R\$ 19.311,66, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

O contribuinte foi intimado do Acórdão da 1ª instância em 10/09/2003 (fls. 95). Em 14/10/2003, interpôs recurso voluntário (fls. 97 a 108).

O mérito do recurso voluntário é idêntico ao da impugnação. A única diferença é que no voluntário o recorrente trouxe como preliminar a necessidade do respeito a princípios constitucionais fundamentais, especificamente o princípio da reserva legal, do devido processo legal, da proporcionalidade, da inafastabilidade da jurisdição e da igualdade.

Transcrevemos, livremente, as argumentações colacionadas para infirmar a multa lançada:

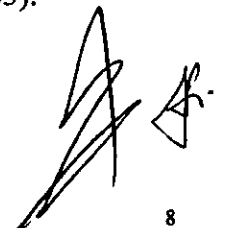
1. o auto de infração é nulo, pois não foi lavrado no estabelecimento do contribuinte, com ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72;
2. o auto de infração e a decisão recorrida são nulos por ofensa ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72 (descrição do fato), podendo a conduta dos agentes fiscais, em tese, ser albergada no crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, do CP) e abuso de autoridade (Lei nº 4898/65). Citou ainda o art. 1º da Lei nº 810/49, que define o ano civil, como se os motivos que embasaram o auto de infração vulnerassem essa Lei;
3. que pelas provas juntadas aos autos não ocorreu o atraso na entrega das DOI, não tendo havido, direta ou indiretamente, qualquer atraso nos recolhimentos dos tributos e contribuições devidos. Na aplicação da lei, os órgãos da administração pública devem aplicar a mensagem do art. 5º da LICC (“Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”);
4. pugnou pela aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional (denúncia espontânea);
5. a multa lançada é confiscatória.

Em sessão de 11 de agosto de 2005, esta Sexta Câmara, na relatoria do conselheiro José Carlos da Matta Rivitti, não conheceu do recurso interposto, pois intempestivo (fls. 147 a 151).

Irresignado com a decisão desta Sexta Câmara, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 163 a 174).

Ocorre que a autoridade preparadora reconheceu que o contribuinte tinha enviado o pretérito recurso voluntário pelos correios, tendo o servidor que recebeu o recurso descartado o envelope, o que invalidaria a intempestividade reconhecida por esta Sexta Câmara (fls. 179 e 180).

Nessa linha, a Presidência desta Sexta Câmara processou os despachos de fls. 179 e 180 como embargos inominados, com base no art. 58 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007 (DOU de 28/06/2007), julgando-os procedentes para determinar que esta Câmara novamente aprecie o recurso voluntário, ficando prejudicado o recurso especial interposto (fls. 181 a 183).



8

Sorteado o recurso para este conselheiro relator, coloco o recurso em mesa para votação.

É o Relatório.

## Voto

Primeiramente, aprecia-se a tempestividade do apelo. O contribuinte foi intimado da decisão de 1ª instância em 10/09/2003 (fls. 95), quarta-feira, e pretensamente interpôs o recurso voluntário em 14/10/2003 (fls. 97 a 108), terça-feira. O termo final para apresentação do voluntário foi 10/10/2003, sexta-feira.

A autoridade preparadora afirmou que o recurso voluntário foi enviado para a repartição pelo correio, e, inadvertidamente, o servidor que recepcionou o recurso descartou o envelope.

Considerando que o recurso foi juntado ao processo no segundo dia útil subsequente ao termo final, plausível o entendimento de que o mesmo foi postado dentro do prazo legal.

Assim, ausente a comprovação da efetiva protocolização ou postagem do recurso voluntário, reconhece-se sua tempestividade.

O recurso voluntário foi acompanhado de arrolamento de bens (fls. 136 a 138).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 1976<sup>1</sup>, relator o ministro Joaquim Barbosa, em sessão de 28/03/2007, declarou a inconstitucionalidade da garantia recursal prevista no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72. Assim, despidendo qualquer consideração sobre o presente preparo recursal.

Agora, passa-se a analisar o cabimento da multa ora vergastada, discorrendo sobre cada um dos pontos aventados no recurso voluntário.

Inicialmente, apreciaremos duas preliminares invocadas pelo recorrente.

- 1. O auto de infração é nulo, pois não foi lavrado no estabelecimento do contribuinte, com ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72**

<sup>1</sup> Decisão da ADI 1976: O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007. Disponível a partir de: <<http://www.stf.gov.br>>.

Essa matéria foi pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes com a edição da **Súmula 1º CC nº 6**, *verbis*: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

É remansosa nos Conselhos a jurisprudência que afasta o entendimento pugnado pelo recorrente, aplicando o enunciado hoje sumulado. Como exemplo, citam-se os Acórdãos nºs 106-15261, sessão de 25/01/2006, relator o conselheiro Luiz Antônio de Paula; 107-06967, sessão de 26/02/2003, relator o conselheiro Natanael Martins; 303-30984, sessão de 15/10/2003, relatora a conselheira Anelise Daudt Prieto.

Assim, afasta-se essa preliminar.

- 2. O auto de infração e a decisão recorrida são nulos por ofensa ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72 (descrição do fato), podendo a conduta dos agentes fiscais, em tese, ser albergada no crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, do CP) e abuso de autoridade (Lei nº 4.898/65). Ainda, houve violação ao art. 1º da Lei nº 810/49.**

O auto de infração descreveu com minúcias os fatos que levaram a infração. Foram juntadas as relações de DOI entregues em atraso (fls. 04, 05 e 30), as próprias DOI (fls. 06 a 29 e 31 a 47) e a tabela com a quantificação da multa (fls. 54). Ainda, a infração está adequadamente descrita no auto de infração (fls. 50).

O enquadramento da conduta dos agentes nos tipos das leis penais e civis antes descritos não é assunto a ser debatido no processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União. Já o art. 1º da Lei nº 810/49 trata da definição do ano civil, assunto igualmente estranho a presente lide.

Igualmente, afasta-se essa preliminar.

#### Agora, passa-se ao mérito.

- 1. O recorrente pugnou pela aplicação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e do devido processo legal. Ainda, que a multa lançada seria confiscatória**

Aquele que infringe a norma legal deve ser sancionado, desde que haja a sanção na norma em questão. Assim, a sanção é o conseqüente da infração. Na lição de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>2</sup>: “Com a realização da infração *in concreto* incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o “suposto” advém a “conseqüência”, no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão”. Ainda na lição de Sacha Calmon<sup>3</sup>: “Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor do particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual)”.

A multa é uma sanção de ato ilícito. O contribuinte que infringiu a legislação tributária, quer pelo descumprimento de uma obrigação principal (não pagamento do imposto ou contribuição devida, no vencimento legal), quer de uma obrigação acessória (um fazer, um não fazer ou um suportar), será apenado, com aplicação da multa de ofício, que será

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias (Infrações Tributárias e Sanções Tributárias). 2. ed. Rio de Janeiro. forense, 2001. p. 39.

<sup>3</sup> Op.cit., p.41.

concretizada com a lavratura de um auto de infração. No direito pátrio, não se perquire se o contribuinte agiu com dolo ou culpa, salvo disposição de lei em contrário.

Cabe enfatizar que essa multa pode ser pecuniária. Entretanto, a sanção não se materializa somente em multas pecuniárias. Quando há uma apreensão de mercadorias ou a aplicação de uma pena de perdimento, isto é a sanção do ato ilícito.

O descumprimento da norma tributária enseja a aplicação de multas, em regra, pecuniárias, porém, além das multas, pode ensejar a aplicação de norma penal em sentido estrito, como no caso do crime de sonegação fiscal. Na lição de Ruy Barbosa Nogueira<sup>4</sup>, há 05 tipos de sanções fiscais: penas pecuniárias, apreensões, perda de mercadoria, sujeição a sistema especial de fiscalização e interdições.

As penalidades pecuniárias são regidas por diversos princípios informadores de sua exigência, estando alguns positivados no Código Tributário Nacional. Devem observar o princípio da legalidade, da interpretação mais favorável e da retroatividade benigna.

O princípio da legalidade é o primeiro deles, estando positivado no art. 97 do CTN<sup>5</sup>. Pacífica na doutrina e jurisprudência, a necessidade de previsão legal expressa e estrita para imposição de multas pecuniárias. Os princípios da retroatividade benigna e interpretação mais favorável estão positivados no art. 106, II, e no art. 112, ambos do CTN, respectivamente.

A multa lançada pelo atraso na entrega das DOI tem base legal estrita, e a decisão de 1º grau aplicou a legislação superveniente, Lei nº 10.426/02, mais benéfica para o recorrente.

Todo o rito deste processo administrativo fiscal, que foi autuado em 27/07/2000, é informado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, com absoluto respeito ao devido processo legal, como prescrito no Decreto nº 70.235/72 e na Constituição da República.

Ainda, não há qualquer indício de vulneração do princípio da proporcionalidade. A multa lançada é de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, na forma do art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.426/01, ou de 1%, essa conforme o art. 15, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.510/76, aplicando-se a legislação mais benéfica, como já procedido pela decisão *a quo*.

Como se vê, os percentuais da multa da DOI são módicos, nada tendo de desproporcionais.

Já o princípio do não confisco está estampado no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, sendo vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

<sup>4</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15. ed., São Paulo, Saraiva, 1999. p. 202.

<sup>5</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Vê-se que a norma constitucional prevê o princípio do não confisco para o tributo. Porém, multa não é tributo. Tributo, na dicção do art. 3º do CTN, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, a multa pecuniária é exatamente a exceção informada no art. 3º do CTN, ou seja, a sanção de ato ilícito.

No extremo, como já informado, a penalidade (a sanção pelo ato ilícito) na seara tributária poderá chegar até a aplicação de norma penal em sentido estrito, como no caso do crime de sonegação fiscal, com incidência de pena privativa de liberdade.

Por tudo, incabível falar em confisco quando se trata de multas pecuniárias. Ainda, a autuação respeitou os princípios da legalidade, da proporcionalidade e do devido processo legal.

Rejeitam-se, então, as argumentações do recorrente neste ponto.

## **2. Deve-se aplicar o art. 138 do Código Tributário Nacional (denúncia espontânea)**

Aqui, o recorrente buscou se amparar no instituto da denúncia espontânea para rechaçar a multa lançada.

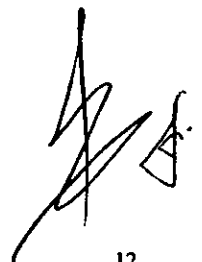
Essa questão já foi pacificada no âmbito da 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, quando se prolatou o Acórdão nº CSRF/04-00.003, de 15 de março de 2005, tendo como relatora do voto vencedor a conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

Considerando que o julgado da CSRF acima se amolda com perfeição ao caso em debate, utilizamo-lo como fundamento para nossa decisão, *verbis*:

*Exsurge do relatório que a lide restringe-se à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN ao sujeito passivo que cumpre a obrigação de apresentar a DIRPF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, mas a destempo.*

*Permita-me a ilustre Conselheira-Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, a quem aprendi a admirar pelos brilhantes posicionamentos jurídicos e enfático senso de justiça fiscal, discordar de seu posicionado, quanto ao entendimento de se aplicar o instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), para dispensar a multa lançada no caso de apresentação espontânea de declaração de rendimentos após o prazo fixado em lei para sua entrega.*

*A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes e na Primeira Turma da CSRF firmando-se, num primeiro momento, à maioria, o entendimento de se aplicar o disposto no art. 138 do CTN, inclusive aos casos de cumprimento a destempo de obrigações acessórias (formais).*



*No julgado em lide, acompanhei o voto vencedor em face dos julgados proferidos pela Primeira Turma do STF e Segunda Turma do STJ.*

*Não obstante, em sessões subseqüentes, esta Conselheira tomou conhecimento de novo posicionamento do STJ, quando, então, retornei ao posicionamento anterior no sentido de que o art. 138 do CTN não alberga obrigações formais.*

*Feitas tais considerações, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante em Acórdão da lavra da i. Conselheira Maria Teresa Martínez López, a seguir transcritos:*

*“Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), 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 a 2ª Turmas, formadoras de 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 entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais – DCTFs. Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849005-0), 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 direito 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.”*

*O STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ de 15 de outubro de 2001, in verbis:*

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbitrio de cada um". (Resp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).*

*III. Embargos de divergência rejeitados."*

*Pacificada, pois, a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça no sentido de não se estender às obrigações formais (acessórias) o instituto da denúncia espontânea. Assim, a intempestividade na entrega de declaração, seja a declaração de imposto de renda, ora em lide, declaração sobre operações imobiliárias ou mesmo a declaração de imposto retido na fonte, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.*

*Em face do exposto, NEGO provimento ao recurso especial interposto pela interessada, mantendo a decisão recorrida.*

Como já afirmado, o voto antes transcrito se amolda com perfeição ao caso em debate no presente recurso voluntário.

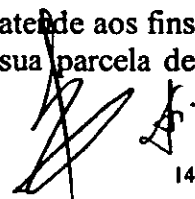
Assim, afasta-se a aplicação do instituto da denúncia espontânea sobre a multa ora vergastada.

- 3. Pelas provas juntadas aos autos, não ocorreu o atraso na entrega das DOI, não tendo havido, direta ou indiretamente, qualquer atraso nos recolhimentos dos tributos e contribuições devidos. Na aplicação da lei, os órgãos julgadores da administração pública devem aplicar a mensagem do art. 5º da LICC ("Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum")**

O recorrente apenas alegou que as DOI não foram entregues em atraso. Alegou, porém não provou. A autoridade autuante demonstrou que as DOI foram entregues em atraso (fls. 04, 05 e 30). O recorrente não conseguiu infirmar tais provas.

Ressaltamos que o motivo condutor das autuações na espécie vertente é permitir ao fisco ter controle sobre as alienações imobiliárias, comprovando o regular recolhimento dos impostos devidos. O recorrente, que desempenha um múnus público, tem o dever de informar tempestivamente os dados da DOI ao fisco, como determinado pela legislação de regência dessa obrigação acessória, sob pena de sofrer a cominação pecuniária definida em lei.

No caso em debate, a multa lançada, norma individual concreta, atende aos fins sociais e às exigências do bem comum no sentido de atribuir a cada um a sua parcela de responsabilidade para o financiamento dos serviços estatais.



Por tudo, rejeita-se a pretensão do recorrente.

Em face do exposto, VOTO rejeitar as preliminares invocadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões em 5 de dezembro de 2007

Giovanni Christian Nunes Campos

