



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Recurso nº : 128.386  
Matéria : IRPF - EX.: 1996  
Recorrente : EDISON HAECKEL MAGALHÃES  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 19 DE JUNHO DE 2002  
Acórdão nº : 102-45.561

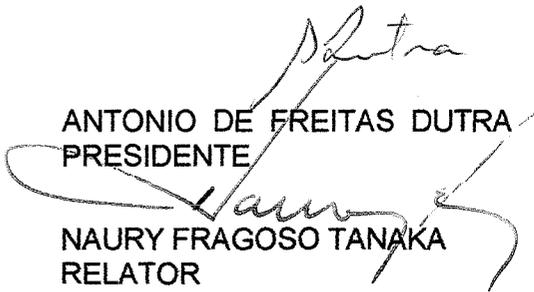
IRPF – EX.: 1996 – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – PESSOA FÍSICA – INCIDÊNCIA – A multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda – pessoa física incide sobre o imposto devido, resultado da aplicação da tabela progressiva anual sobre a renda auferida pelo contribuinte, ainda que este tenha sido integralmente pago. Determinação do artigo 88, I, da lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Inaplicável a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, às infrações decorrentes do cumprimento de obrigações acessórias autônomas a destempo, em face da previsão legal para o ato de fazer, da situação conhecida do fisco e da ausência de vinculação à área penal.

Preliminar de nulidade afastada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDISON HAECKEL MAGALHÃES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, César Benedito Santa Rita Pitanga, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.



ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561  
Recurso nº : 128.386  
Recorrente : EDISON HAECKEL MAGALHÃES

**RELATÓRIO**

Crédito tributário, em montante de R\$ 14.625,76, constituído em 17 de agosto de 2000, mediante Auto de Infração e demonstrativos, fls. 10 a 12, decorrente do lançamento da penalidade pela entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 1996, a destempo. Esse valor foi deduzido do saldo de imposto a restituir, absorvendo-o integralmente, motivo para resto de saldo a pagar em valor de R\$ 7.615,72.

A referida declaração foi entregue em 4 de fevereiro de 2000, e retificada na mesma data, conforme cópia às fls. 22 a 33.

A peça impugnatória, fls. 1 a 9, conteve alegações quanto a encontrar-se o cumprimento da obrigação acessória ao abrigo da denúncia espontânea determinada pelo artigo 138 do CTN; sobre a incidência incorreta da penalidade no imposto calculado antes da subtração do imposto pago gerando ofensa ao princípio da isonomia, e revestida de ilegalidade porque aplicada incorretamente sobre o imposto calculado, motivo para a nulidade do feito. Concluída com solicitação do cancelamento do feito em decorrência da denúncia espontânea ou, não sendo aceita a tese, redução da penalidade ao mínimo de 200 (duzentas) UFIR, em acordo com as disposições do artigo 88, § 1.º, "a", da lei n.º 8981/95.

Em primeira instância o lançamento foi considerado procedente sendo afastada a hipótese de nulidade por não se encontrar presente qualquer das situações previstas no artigo 59 e 60 do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972,



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

informado que o imposto devido é aquele constante da linha 18 da página 4 da declaração, conforme orientado pelo Manual de Preenchimento, p. 25, enquanto o valor mínimo somente seria aplicado se essa linha contivesse valor nulo. Esclarecido sobre a impossibilidade da administração analisar aspectos de inconstitucionalidade de leis, matéria sob a guarda do Poder Judiciário. Citou julgado do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais favorável a sua posição. Decisão DRJ/BHE n.º 1014, de 11 de junho de 2001, fls. 38 a 41.

Peça recursal, tempestiva, contendo posição contrária à decisão recorrida entendendo-a insubsistente por não ter enfrentado a peça impugnatória. Contém fundamentação nos seguintes argumentos:

1. Ofensa ao princípio da legalidade, artigo 37 da CF, e desprestígio à súmula 473 do STF em vista da autoridade julgadora não ter se pronunciado a respeito de nulidades;
2. denúncia espontânea da infração sob o manto da determinação contida no artigo 138 do CTN;
3. impossibilidade da exigência da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual da qual resultou saldo de imposto a restituir, por ofensa ao princípio da isonomia constitucional;
4. ofensa ao princípio da legalidade – art. 37 da CF – decorrente de ausência de amparo no texto legal contido no artigo 88 da lei n.º 8981/95, uma vez incidente a penalidade sobre o imposto calculado e não sobre o saldo;



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561

5. Nulidade do lançamento pela exigência de penalidade em desacordo com a legislação de regência.

Finaliza solicitando o provimento ao recurso e, opcionalmente, a redução da penalidade para o seu valor mínimo de 200 UFIR's.

Compõe a peça recursal diversas ementas de julgados do STJ.

Arrolamento de bens para garantia de instância, fls. 69 a 81.

É o Relatório.



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561

**V O T O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

A autoridade lançadora apurou a entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física a destempo em 4 de fevereiro de 2000, utilizou da legislação dada pelos artigos 88 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, 30 da lei n.º 9249, de 26 de dezembro de 1995, 27 da lei n.º 9532, de 10 de dezembro de 1997, e das disposições das Instruções Normativas SRF n.º 62/96, 25/97 e 91/97, para impor a penalidade decorrente do atraso no cumprimento dessa obrigação acessória.

A base de incidência foi o imposto devido constante da **linha 18 - IMPOSTO DEVIDO** da página 4 da Declaração de Ajuste Anual, que conclui o conjunto daquelas relativas ao Cálculo do Imposto Devido. Vale ressaltar que o formulário para a declaração é preparado em acordo com a lei e regulamentação pertinente, de onde decorre que todas exigências nele contidas estão insculpidas na lei. Dessarte, a denominação da linha 18, que contém o imposto devido relativo ao ano-calendário sob tributação, advém dos artigos 11 e 15 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, transcritos a seguir, e ratificados pelo artigo 11 da Lei n.º 9250, de 26 de dezembro de 1995, para exercícios posteriores.

“Art. 11. **O imposto de renda devido** na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:

.....

Art. 15. Para fins do ajuste de que trata o art. 11, o **Imposto de Renda devido** será calculado mediante a utilização da tabela resultante da soma das tabelas progressivas mensais em Reais.”  
(Grifei)



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561

O procedimento fiscal, corretamente, tomou por base de incidência da penalidade o total do imposto anual devido, não importando se totalmente pago em decorrência das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras, como determinado pelo texto legal.

Aceita a tese desenvolvida pelo recorrente, teríamos incidência da penalidade sobre o **saldo** de imposto anual, definido pelos artigos 11 e 17 da lei n.º 8981/95, a seguir, o que contraria o texto legal determinado pelo artigo 88, do mesmo ato.

“Art. 11. A pessoa física deverá apurar o **saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído**, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente.

Art. 17. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o valor a ser restituído.” (Grifei)

E como decorre do artigo 88 do ato citado, a penalidade incide sobre o **imposto de renda devido, ainda que integralmente pago**, e não sobre o saldo de imposto a pagar.

“Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o **Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;**

II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

- a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;
- b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.” (Grifei)

**Portanto, perfeito o lançamento sob o aspecto de fundamentação legal e de incidência da penalidade, não há que se falar em nulidade imputável decorrente de cálculo incorreto por interpretação errônea da lei, nem de ofensa ao princípio da legalidade nem de qualquer outro previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, pois comprova-se a exigência decorrente de lei, e o procedimento, aplicação em caso concreto da hipótese legal.**

Complementando, ao contrário do que alega o recorrente, verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se a respeito de possível nulidade do feito, quando citou os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972 e concluiu pela observância da lei. Aditivamente, esclareceu sobre a base de incidência da penalidade.

A Declaração de Ajuste Anual é uma obrigação acessória do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza instituída com o objetivo de suprir a Administração Tributária de informações sobre a atividade, patrimônio, investimentos, pagamentos efetuados, e ajuste anual do tributo. Constitui-se, portanto, elemento indispensável ao fisco para o exercício de suas funções arrecadatória e fiscalizatória, motivo para o prazo de sua entrega encontrar-se fixado através de ato normativo da Secretaria da Receita Federal, que uma vez não observado sujeita o infrator à penalidade citada.



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561

Conforme dispõe o artigo 115 do CTN a obrigação acessória tem origem na legislação aplicável e se constitui em qualquer situação impositiva de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Pode ser instituída por lei ou pela legislação, entendida esta como as leis, tratados, convenções internacionais, decretos, e normas complementares que tratem de tributos e das relações jurídicas a eles pertinentes. Diferencia-se da obrigação principal pelo objetivo distinto “de fazer ou não fazer” a fim de buscar elementos que possam tornar perfeita a relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, enquanto esta visa sempre o ingresso de recursos aos cofres do Estado. Estendendo-se a todos que se encontram em determinada situação, pois tem origem na lei ou legislação dela decorrente, devem ser cumpridas no prazo estabelecido sob pena de incorrer o infrator às sanções previstas para o inadimplemento.

A exclusão da penalidade incidente na entrega, a destempo, da Declaração de Ajuste Anual, com lastro na denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, decorre do entendimento de diversos autores que concluem pela não incidência de penalidades, sejam moratórias ou punitivas, em todas as situações que envolvem a antecipação do contribuinte ao fisco em pagar tributos, ou no cumprimento de obrigações acessórias a destempo. Assim, inerte o fisco, o tributo declarado e não pago no vencimento seria acrescido apenas dos juros moratórios; de outro lado, as obrigações acessórias em atraso, mas não objeto de ação fiscal, despidas de penalidades, pois todas incluir-se-iam no conceito de denúncia espontânea.

A primeira oposição a essa corrente decorre do incentivo ao cumprimento da lei. Enquanto o referido texto legal, de um lado, objetiva diminuir o trabalho do fisco e incrementar a arrecadação pela atitude reparadora deflagrada



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561

pelo contribuinte; de outro, visa trazer o infrator para o campo da legalidade, de maneira que ao oferecer à Administração Tributária eventuais ilícitos fiscais, seja-lhe permitido quitar o tributo, e, como prêmio, dispensá-lo de eventuais penalidades e respectivo processo na área penal.

Havendo dispositivo legal fixando prazo para determinada obrigação, seja ela principal ou acessória, não é conveniente que outro permita o atraso mediante pagamento do principal acrescido de juros moratórios ou, no caso das obrigações acessórias, o cumprimento a destempo sem qualquer ônus. Não haveria incentivo à permanência dos contribuintes no campo da legalidade porque ausente tratamento diferencial, uma vez que, a qualquer momento, poder-se-ia cumprir as obrigações acessórias ou quitar os tributos em atraso como denúncia espontânea. Decorre a desnecessidade da lei pois inexistente qualquer meio coercitivo legal para a observação de seus mandamentos, enquanto as obrigações seriam apresentadas apenas quando houvesse procedimento de ofício. Seguindo o raciocínio, desnecessária a existência das multas moratórias, pois todas as obrigações, sejam acessórias, sejam principais, quando cumpridas a destempo, constituir-se-iam denúncia espontânea, não sujeitas à penalidades.

Outra oposição aos defensores da referida corrente diz respeito à incidência dos juros moratórios que seriam equivalentes à penalidade e, portanto, a substituiriam. Entendem que o diferencial entre aqueles que observam os prazos legais e os infratores, seria dado pela incidência dos juros moratórios, que teriam o condão de punir o infrator e recompensar o Estado pelo tempo decorrido. Esse entendimento decorre da interpretação do artigo 1061 do Código Civil que impõe à inadimplência nas obrigações de pagamento o reparo das perdas e danos com a incidência dos juros, das custas e da penalidade convencional.



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

“Art. 1.061. As perdas e danos nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

Contrariamente ao CTN, teriam os juros moratórios efeitos punitivos e compensatórios para ressarcir o Estado pelo tempo de inadimplência. No entanto, as determinações do artigo 161 do CTN, que prevalecem nas relações jurídico tributárias, estipulam que o crédito não pago no vencimento é acrescido dos juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Como se depreende do texto legal, tais juros não têm intuito punitivo para o desestímulo da prática de infrações, mas assumem caráter indenizatório do capital que se encontra com o contribuinte além do tempo permitido. Para punir o faltoso e ressarcir o Estado pela inadimplência, antes de qualquer iniciativa do fisco, as multas moratórias, de maior percentual, punitivas do atraso e da inconveniência que este acarreta à Administração Pública.

A terceira oposição ao recorrente diz respeito ao entendimento de que o texto legal ampara as obrigações acessórias quando refere-se à denúncia



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

efetivar-se acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso. Nessa hipótese, se a denúncia não contém tributo – se for o caso – albergaria as obrigações acessórias pois estas caracterizam-se por não constituírem obrigação principal.

Quanto a esse aspecto, não resta dúvida que o texto legal abrange também eventuais obrigações acessórias, no entanto sob determinadas condições. Para melhor análise dessa hipótese, convém primeiro discorrer sobre a denúncia espontânea.

O referido texto legal encontra-se inserido no capítulo V do CTN, que tem por objetivo dispor sobre a Responsabilidade Tributária, e demonstra a vontade do legislador em referir-se a esse tema, distinto da exclusão de penalidades. Nas seções em que se encontra dividido visualiza-se a preocupação quanto àqueles que podem ter ligações com o crédito tributário e a atribuição da possível responsabilidade por infrações. Assim é que a seção I, dispõe sobre aspectos gerais da responsabilidade, a seção II, sobre a responsabilidade dos sucessores, a seção III, quanto à responsabilidade de terceiros, e a seção IV, que abriga o artigo 138, trata da responsabilidade por infrações.

Mais especificamente, a seção IV contém dispositivos sobre a intenção do agente ou responsável quanto à infração (art. 136), quanto àquelas que são pessoais ao agente (art. 137), e sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138).

“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.



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

Processo nº : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº : 102-45.561

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

Alguns requisitos devem ser observados para que haja a exclusão da responsabilidade:

- a) Constituir-se denúncia;
- b) ser espontânea pois antes de iniciado qualquer procedimento do fisco;
- c) acompanhada pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios; e,
- d) acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios; ou,
- e) do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Quanto ao primeiro requisito, destaca-se a necessidade da ação constituir-se apresentação de fato ilegal desconhecido do fisco, seja envolvendo o pagamento de tributo ou penalidade, seja relativa a outros aspectos fiscais, nestes não incluídas as obrigações acessórias sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, para que seja tida como denúncia.

Para que haja denúncia de algo, necessário o desconhecimento do sujeito ativo sobre a sua existência. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico, Século



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

XXI, versão 3.0, 1999, denúncia significa: ato ou efeito de denunciar, acusação secreta ou não que se faz de alguém, com base ou sem ela, em falta ou crime cometido. Ainda, por Deocleciano Torrieri Guimarães, em Dicionário Técnico Jurídico, o ato de imputar a alguém a prática de uma infração penal.

Nesse andar, os fatos devidamente escriturados, aqueles constantes de declarações apresentadas ao fisco, ou de documentos fiscais conhecidos do fisco não podem constituir-se denúncia à Administração Tributária pois de seu conhecimento. Assim, a parcela do saldo do imposto de renda constante da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, conhecida do fisco porque constante de seus arquivos, e não paga no vencimento, encontra-se fora do campo de abrangência do texto legal em comento e sujeita à penalidade moratória pelo atraso no pagamento. Ao contrário, a venda de um bem mediante contrato de gaveta, omitida na declaração de ajuste anual para não pagar o respectivo imposto de renda sobre o ganho de capital constitui-se ato desconhecido do fisco e pode ser objeto da aplicação do texto legal, desde que obedecidos os demais requisitos.

Outro aspecto a considerar quanto à determinação legal refere-se ao objetivo de excluir a responsabilidade pela infração. Qualquer falta tributária, seja aquela caracterizada por simples inadimplência, seja outra que evidencie maior comprometimento do autor com a sua ocorrência, não geraria maiores preocupações ao legislador se despida de vinculação com a área penal. Não poderia ser outra a preocupação da lei pois se direcionada apenas à área tributária, visaria eliminar a penalidade e não a responsabilidade, e assim, estaria impropriamente inserida no contexto pois correspondente a capítulo atinente aos acréscimos legais. Também converge para o entendimento citado, o fato do artigo anterior tratar da responsabilidade por infrações tributárias vinculadas à área penal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10680.011706/00-95

Acórdão nº : 102-45.561

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Essa ligação, dada pela inserção do texto legal no capítulo que trata das responsabilidades tributárias e pela seqüência ao artigo 137 que dispõe sobre responsabilidade por infrações com vinculação à área penal, **conduz sua aplicação exclusivamente às infrações tributárias que tenham vínculo com aquela, uma vez que o objetivo do legislador foi permitir o brotar espontâneo dos atos ilícitos, enquanto ofereceu como incentivo, a ausência de qualquer ação repressora seja administrativa, seja penal, pela exclusão da responsabilidade.**

Também deve a denúncia ser espontânea, isto é, antes de iniciado qualquer procedimento do fisco. Óbvio essa determinação legal, uma vez que em situação contrária, não seria espontânea pois sob ação fiscal. Do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, artigo 7.º, § 1.º, temos que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e dos demais envolvidos em relação aos atos anteriores.



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

De outra forma, admitindo-se a denúncia espontânea após o início do procedimento de ofício, letra morta a presença fiscal pois os infratores teriam o mesmo tratamento daqueles que cumprem suas obrigações tributárias na forma da lei. Assim procedendo, desnecessária a lei, pois, cumprida ou não, os tratamentos seriam iguais.

Os demais requisitos dizem respeito à denúncia espontânea ser acompanhada pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, se for o caso, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade quando o tributo dependa de apuração.

Também clara essa exigência, pois sendo o fato desconhecido do fisco e vindo o infrator a denunciá-lo espontaneamente com pagamento do tributo devido ou daquele estipulado, benefícios à Administração Tributária como a eliminação da demanda investigatória, economia de trabalho fiscal e incremento de arrecadação tornam-se consequência imediata e em face deles quis o legislador que fosse excluída a responsabilidade tributária e penal do denunciante, mas, também, impôs o recolhimento imediato do tributo e dos juros com finalidade de prevenir o arrependimento do infrator.



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

Conclui-se, então, que o intuito do legislador ao incluir a determinação do artigo 138 do CTN foi de estimular a vinda para o mundo jurídico legal de fatos, ocultos do fisco, caracterizados como infrações tributárias, com a exclusão da responsabilidade fiscal e penal do infrator. Logo, não se aplica às infrações decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias autônomas, pois não relacionadas com a obrigação principal e desvinculadas de qualquer relação criminal.

O quarto aspecto contrário à tese desenvolvida pelo recorrente decorre **dos diversos textos legais que prevêem a aplicação das ditas penalidades nessas situações e até então não inquinados de inconstitucionalidade.**

Portanto, essa interpretação não é condizente com as determinações legais do CTN e não pode ser utilizada para afastar a penalidade aplicada.

Lembrando que os julgados, tanto aqueles citados pelo recorrente quanto os demais a seguir indicados neste voto, constituem-se jurisprudência administrativa ou judicial que produzem efeitos, apenas, entre as partes litigantes, é de salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas as posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas.

“Entendimento

**ÓRGÃO JULGADOR: 1ªT, 2ªT**

É cabível a cobrança de multa moratória na hipótese de atraso na entrega da declaração do imposto de renda, por constituir infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do CTN. A entrega da declaração do imposto de renda é uma obrigação autônoma, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, e a denúncia espontânea prevista no art. 138, de natureza tributária, abrange as obrigações principais e acessórias.



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

Precedentes:

1ª T-RESP 261508 RS-Decisão: 25/09/2000 DJ:05/02/2001  
(unânime)

2ª T-RESP 246302 RS-Decisão: 15/06/2000DJ:30/10/2000  
(unânime)”

Nesse mesmo sentido, pacífica a jurisprudência dominante neste E. Primeiro Conselho de Contribuintes conforme evidenciada nos Acórdãos n.º 105-12822, sessão de 13 de maio de 1999, n.º 108-04777, sessão de 9 de dezembro de 1997, n.º 106-12509, sessão de 24 de janeiro de 2002, e n.º 102-44873, sessão de 20 de junho de 2001.

Da mesma forma manifesta-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos n.º 01-2775/99, 01-2776/99, publicados no Diário Oficial da União de 06/12/2000 e n.º 01-2987/00, DOU de 21/12/2000.

“O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançados pelo artigo 138, do CTN.”

Mesmo não sendo atribuição deste órgão julgador a manifestação a respeito de ofensas a princípios constitucionais, que implicaria em possibilidade da administração voltar-se contra atos legais vigentes, seguem alguns comentários sobre a ofensa ao princípio da isonomia.

Insculpido de forma geral nos artigos 5.º, caput e 19, III, da CF, e na área tributária, no artigo 150, II do mesmo diploma legal, este último transcrito a seguir, o princípio da isonomia veda ao legislador prescrever tratamento diverso a situações iguais ou equivalentes.



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

Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

....

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

No entanto, outra face do princípio indica que a igualdade, também, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. Esta ótica combina com o princípio da capacidade contributiva, imperioso na área tributária, para fins de obter de cada um o tributo adequado a sua capacidade econômica. Dele decorre que o tratamento deve ser igual para aqueles que tiverem igual capacidade contributiva e desigual aos que revelem maior ou menor potencial econômico.

O artigo 88, da lei n.º 8981/95, ao instituir penalidade moratória incidente sobre imposto devido, não ofendeu ditos princípios, ao contrário, observou-os. Assim é que, observada a renda auferida pelo contribuinte durante o ano, resultou o imposto devido, expressão do quantum da incidência tributária anual. Este, pelo foco sobre a renda tributável, traduz a ligação com a capacidade contributiva do declarante, enquanto o saldo de imposto não exprime qualquer padrão de comparação, pois depende do montante que já foi pago durante o ano-calendário - seja em forma de retenção pelas fontes pagadoras, seja pelo pagamento obrigatório efetuado pelo declarante. Aos iguais, por não possuírem imposto devido, consequência da capacidade contributiva nula no período, penalidade padrão, fixa em R\$ 165,74.



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

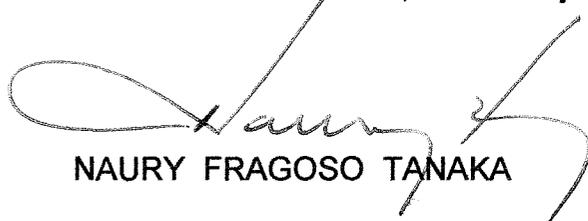
Processo nº. : 10680.011706/00-95  
Acórdão nº. : 102-45.561

Assim, a penalidade aplicada obedeceu ao princípio da isonomia, pois todos aqueles que possuísem renda igual àquela declarada pelo contribuinte e cumprissem a dita obrigação acessória nas mesmas condições deste, teriam o mesmo ônus decorrente da infração cometida.

Ressalte-se que a Autoridade Julgadora de primeira instância decidiu corretamente ao abster-se de manifestação a respeito da inconstitucionalidade de leis, matéria de competência do Poder Judiciário em decorrência do artigo 102 da CF.

Isto posto, considerando que o lançamento encontra-se perfeito sob a ótica da legislação em vigor à época da ocorrência da infração, observadas as determinações superiores instituídas pelo CTN, uma vez que o cumprimento da obrigação acessória não se constituiu denúncia espontânea na forma do artigo 138, e demonstrada a inexistência de ofensa ao princípio constitucional da isonomia, decorrente da determinação do artigo 150, II, da CF, afasto a preliminar de nulidade por ofensa à determinação legal e voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2002.



NAURY FRAGOSO TANAKA