

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Recurso nº. : 115.089
Matéria : IRPJ – EX.: 1995
Recorrente : MARCIA MACEDO COMÉRCIO INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 1998
Acórdão nº. : 106-10.389

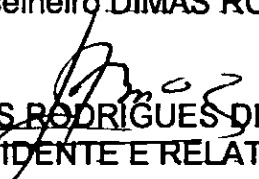
IRPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua entrega fora do prazo estabelecido nas normas pertinentes, constitui irregularidade que dá ensejo à aplicação da multa capitulada no art. 88, da Lei nº 8981/94.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos, por não se constituir o gesto em ilícito tributário. **FATO CONHECIDO** - Não caracteriza denúncia a comunicação de fato conhecido da Repartição Fiscal.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCIA MACEDO COMÉRCIO INDÚSTRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE E RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

mf

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389
Recurso nº. : 115.089
Recorrente : MARCIA MACEDO COMÉRCIO INDÚSTRIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

1. Contra o contribuinte foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 07 e 08, recebida em 27/03/96 (fls.11), para exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do IRPJ, relativa ao ano-base de 1994, exercício de 1995 (entregue em 30/06/95 - fls. 15).

2. Não se conformando com o lançamento, apresentou impugnação ao feito (fls. 12 e 13), sob o argumento de que teria entregue a declaração antes de qualquer procedimento fiscal, tendo a seu favor a espontaneidade que, nos termos do art. 138 do CTN, a isentaria de qualquer penalidade, requerendo, assim, o cancelamento da exigência.

3. Em fls. 19/21, foi proferida decisão mantendo a exigência, vez que o fato gerador imposição da multa neste caso é a não apresentação da declaração de IR no prazo regulamentar, não havendo o que ser contestado diante da mora do contribuinte. Ademais, o art. 87 da Lei 8.981/95 aplica às microempresas as mesmas penalidades previstas na legislação do Imposto de Renda para as demais pessoas jurídicas.

4. Cientificado regularmente da decisão em 18/04/97, o contribuinte dela recorre em 19/05/97, às fls.25/26, reiterando todos os argumentos anteriormente expendidos em sede de impugnação e requerendo a total improcedência do lançamento efetivado. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas contra-razões às fls.28/32.

5. Cumpridas as devidas formalidades, foram os autos encaminhados a este Egrégio Conselho.



É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389

VOTO VENCIDO

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

1. O recurso foi apresentado tempestivamente, assim, dele tomo conhecimento, passando à apreciação do mérito.
2. Ao que depreende dos elementos constantes do Relatório, a recorrente insurge-se contra a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.
3. Fundamenta, a recorrente, sua argumentação na espontaneidade da apresentação da referida Declaração de Rendimentos.
4. A questão da espontaneidade, em casos de entrega em atraso de Declarações, tem sido objeto de análise por parte deste Colegiado, firmando jurisprudência, inadmitindo a figura da denúncia espontânea como forma de afastamento da multa fiscal, face o caráter punitivo, pela negligência do contribuinte, configurada na sua impontualidade, o que *per si*, constitui uma infração.

Contudo, com a devida *venia*, apresento entendimento divergente, deste Colegiado, no sentido de que, nos casos de denúncia espontânea anterior a qualquer procedimento da fiscalização, não seria cabível a aplicação da multa punitiva ou "isolada", com lastro no art. 138 do CTN

Em matéria tributária, a multa consiste em uma sanção ao contribuinte, que inobservando os ditames legais, comete infração fiscal formal ou

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389

substancial. A primeira decorrente da inobservância das obrigações tributárias acessórias, e a segunda decorrente do descumprimento das obrigações tributárias principais.

Contudo, o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade pelas infrações, em seu artigo 138, exclui tal responsabilidade do contribuinte que espontaneamente reconhece sua infração perante a administração tributária, providenciando a quitação do débito ou o depósito da importância em questão, *in verbis*:

" Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

O festejado professor Sacha Calmon Navarro Coelho, analisando a matéria em tela, em especial acerca da larga interpretação que vem sofrendo o artigo supra citado, assim se pronuncia:

"Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante ao confessar-se deverá pagar o tributo não pago.

Em consequência do exposto nas alíneas "a" e "b" precedente, é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas "isoladas"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389

É sabido que o descumprimento da obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflição de uma multa, comumente chamada de moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de "isolada". Assim, pouco importa ser a multa "isolada" ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas" (Teoria e Prática das Multas Tributárias, Ed. Forense/RJ)

É cediço que a Lei nº 5.172/66, veiculadora do CTN, alçada à condição de Lei Complementar, apenas poderá ser modificada por outra Lei do mesmo patamar, não podendo o RIR/94 e a Medida Provisória nº 812/94, posteriormente convertida na Lei nº 8981/95, ou mesmo qualquer outro dispositivo legal hierarquicamente inferior, alterar as disposições do Código em referência, no tocante à aplicação de sanção aos contribuintes que autodenunciam infração formal ou substancial, à administração tributária, face sua declarada ilegalidade.

Ora, é inegável o caráter punitivo da multa, seja ela "isolada" ou de mora, indo de encontro ao disposto no art. 138 do CTN, que ao contrário, visa "premiar" o comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de informar ao fisco sua infração, corrigindo situação irregular, com o pagamento do tributo devido, acrescido de correção monetária e juros de mora, cumprindo assim, suas obrigações para com a administração pública, sejam elas formais ou substanciais.

Do contrário, não teria o contribuinte que por negligência deixou de cumprir uma formalidade (infração formal), ou de pagar um tributo (infração substancial), o incentivo de regularizar sua situação perante a administração tributária, reconhecendo sua infração, corrigindo seu erro, e arcando com as penalidades pecuniárias, através do pagamento do principal devidamente acrescido de juros de mora e correção monetária. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389

Ademais, não calha a argumentação, muitas vezes sustentada pelo fisco, de que a multa, seja ela de mora ou "isolada", configuraria uma indenização pelo atraso no recolhimento do tributo aos cofres públicos, vez que esta indenização já se formaliza através da incidência de juros moratórios sobre o valor principal, isso sem se falar da correção monetária, que conforme entendimento jurisprudencial já pacificado, consiste na atualização da moeda.

Nem se alegue ainda, que a exclusão da multa, estaria violando o princípio da isonomia, sob o argumento de que os contribuintes infratores seriam beneficiados, em detrimento dos demais que encontram-se com suas obrigações devidamente cumpridas. Isto porque, sobre os valores pagos em atraso incidem os juros moratórios e correção monetária, não podendo-se falar então, que os infratores encontram-se em condições igualitárias aos demais contribuintes.

Haveria sim, violação ao preceito constitucional da isonomia, caso os contribuintes que efetivam a denúncia espontânea de suas infrações, antes mesmo de qualquer fiscalização tributária, tivessem o mesmo tratamento dispensado aos contribuintes que, agindo com dolo, deixam de cumprir suas obrigações para com a administração. A estes, sim, é plenamente cabível a aplicação da multa punitiva, pela sua intenção dolosa em burlar o fisco.

Ratifica o entendimento acima esposado o Acórdão proferido pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região, nos autos da AMS nº 96.04.28447-9/RS, sendo Relatora Drª Tânia Escobar, proferido em 27/02/97, *in verbis*:

***Tributário - Denúncia Espontânea - Multa Moratória**

1. A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva - que são a mesma coisa, sendo devidos, no entanto, juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389

fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado artigo 138 do CTN.

2. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retira a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN." (grifos nossos)

Vale ressaltar que já se avolumam as decisões favoráveis aos contribuintes, no sentido de excluir a multa nos casos de denúncia espontânea, no teor dos Acórdãos abaixo transcritos :

"Tributário. PIS. Dívida Declarada Espontaneamente. Multa Indevida. Precedente Jurisprudenciais.

A iterativa jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público deste STJ tem assentado que a denúncia espontânea da infração, com recolhimento do tributo e acréscimos devidos, por força do disposto no art. 138 do CTN, afasta a imposição de multa.

Recurso provido. Decisão unânime."

(STJ - REsp nº 116.998/SC - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - DJ 30/06/97)

"Tributário. ICM. Denúncia Espontânea. Inexigibilidade da Multa de Mora.

O Código Tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; No respectivo sistema a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea por força do artigo 138. Recurso Especial conhecido e provido" (Resp. nº 16.672/Sp. Rel Min. Ari Pargendler - DJ 04/03/96)

"Denúncia Espontânea - Formulada de acordo com o art. 138 do CTN e acompanhada do recolhimento ou depósito do tributo, elide a penalidade." (Conselho Superior de Recurso fiscal, CSRF/03-2.445, Rel. Fausto de Freitas e Castro Neto)

Finalmente, ressalta-se o posicionamento inovador adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 114.470/SC ao excluir a incidência de multa de mora sobre o montante da dívida parcelada nas hipóteses

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012303/95-15
Acórdão nº. : 106-10.389

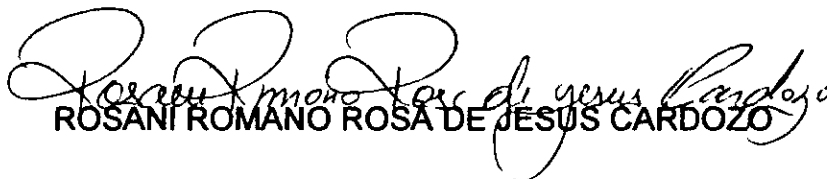
de denúncia espontânea realizada formalmente com fundamento no disposto no art. 138 do CTN.

Isto posto, voto no sentido de conhecer do recurso e lhe dar provimento, afastando a exigência da multa pela apresentação intempestiva da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, decorrente de denúncia espontânea.

Concordando com as conclusões deste último e v. voto transcrito, entendo deva ser cancelada a exigência, reformando-se a r. decisão recorrida.

É como voto

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1998


ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15
ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA - RELATOR

Com a devida vênia da eminente Conselheira Relatora, pelas razões de direito e de fato a seguir expostas, deixo de compartilhar dos fundamentos que expôs, bem assim de suas conclusões.

2. Em extensa e bem articulada exposição a D. Relatora do voto vencido sustenta a tese de que a apresentação extemporânea porém antes de qualquer iniciativa da repartição fiscal, caracteriza a figura da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, o que excluiria a responsabilidade pela infração cometida.

3. Tenho entendimento dissente neste aspecto, que será objeto da análise a seguir.

3.1 A Recorrente não contesta o fato de estar obrigada à apresentação do documento fiscal, se insurgindo apenas contra a exigência da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, diante da apresentação espontânea do mesmo, ainda que a destempo.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15

ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

3.2. Sobre o assunto, assim dispõe o artigo 88 da Medida Provisória nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, na parte que interessa à presente análise, *verbis*:

"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 UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;

b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas."(grifei)

3.3 O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, pelo Contribuinte, da Declaração de Rendimentos, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica suso aludida. Aliás, esse entendimento do legislador, remonta aos idos de 1943, quando a obrigação acessória já era prevista pelo Decreto-lei nº 5.844/43, bem assim, a respectiva penalidade aplicável para os casos do seu descumprimento (art. 32, da Lei nº 2.354/54), cuja estrutura em muito se assemelha à hoje vigente, inclusive quanto aos aspectos atinentes à técnica redacional, à alíquota e à base de incidência.

3.4 A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelas Cartas de 1967 e 1988 com o "status" de Lei Complementar, veio dar nova estrutura ao ordenamento jurídico-tributário do País. O fato, entretanto, não implicou em qualquer

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15

ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

modificação nas normas então vigentes que disciplinavam as questões em foco, a exemplo das disposições contidas no já citado Decreto-lei nº 5.844/43 e na Lei nº 2.354/54, o que atesta a convivência harmônica ao longo dos últimos trinta anos (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedimental.

3.5 Modificações houveram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para à cominação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. São exemplos dessas modificações as introduzidas pelos arts. 17, do Decreto-lei nº 1.967/82, 8º, do Decreto-lei nº 1.968/82 e pelo já transcrito art. 88, da Lei nº 8.981/95, pra mencionar apenas os dispositivos legais relacionados com a multa por falta ou atraso na apresentação da declaração de rendimentos, ou seja, a multa por descumprimento de obrigação acessória, as quais, em determinadas situações, a lei trata como multa de mora; é o caso por exemplo da declaração de rendimentos com imposto devido apresentada fora do prazo.

3.6 Conforme mencionado, é defendido pela D. Relatora do voto vencido o entendimento de que a denúncia espontânea da infração exime o infrator da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando em favor da tese, o disposto no At 138 do CTN. Em outras palavras, é dizer que tal penalidade somente seria aplicável quando o contribuinte tivesse sua espontaneidade excluída mediante início de procedimento fiscal, nos exatos termos do disposto no artigo 7º, incisos e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72;

3.6.1 Cabe lembrar neste ponto, que a lei veda o recebimento da declaração de rendimentos apresentada a destempo, quando o contribuinte já esteja

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15
ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

sob procedimento fiscal. É o que determina o art. 877, do RIR/94, consolidação do disposto no art. 14, da Lei nº 4.154/62, que diz:

"Art. 877. Vencidos os prazos marcados para a entrega, a declaração só será recebida se ainda não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício."

3.6.2 Em não podendo a Repartição recepcionar o documento fiscal nessa situação, a sua entrega fora do prazo estabelecido somente poderia se dar sem prévia manifestação da administração tributária, ou seja, por iniciativa do sujeito passivo. E é este o procedimento impróprio que o legislador quis coibir com a cominação de penalidade cuja situação hipotética, claramente prevista, o elege como punível. Tal hipótese, à luz do entendimento esposado no voto vencido, estaria afastada pelo instituto da denúncia espontânea, ou seja, a cominação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, a começar pelo fato de que são auto excludentes as premissas em que se sustentam. Senão, vejamos: **declaração em atraso só pode ser recebida caso entregue espontaneamente**; logo, **a sanção prevista só é aplicável nas situações de cumprimento espontâneo da obrigação**, contra: **a denúncia espontânea afasta a multa**. Exsurge do exposto, a sensação absurda de inutilidade das disposições legais atinentes ao assunto, o que, a toda evidência não é inadmissível. A lei não pode possuir expressões vãs. Com efeito, o texto legal em apreço tem função e objeto bem definido que é o de coibir a impontualidade no cumprimento da obrigação acessória. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna insuprimível no ordenamento jurídico-tributário.

3.6.3 Não podem ser desconhecidos das pessoas que lidam no meio tributário, os instrumentos postos à disposição da administração tributária com o escopo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15

ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

de facilitar a atuação do Fisco, cujo aparelho fiscalizador e arrecadador, não tem o poder de alcançar cada fato merecedor de sua atenção. É exemplo desse tipo de instrumento, a modalidade de lançamento por homologação que se caracteriza pela disposição de lei que impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributos sem o prévio exame da autoridade administrativa. Dentre outras, esta é, também, função da multa pelo descumprimento, ou cumprimento a destempo, de obrigação fiscal acessória, cuja previsão advém do legítimo poder de legislar do Estado. Em outras palavras, quis o legislador que houvesse o cumprimento da obrigação acessória independentemente de cobrança do Fisco. Para que isso se pudesse traduzir em realidade, instituiu-se a correspondente penalidade, conforme recomenda a boa técnica legislativa, penalidade esta exigível, por óbvio, nos casos de reparação das inadimplências ou de descumprimento das obrigações, ainda que de iniciativa do sujeito passivo.

3.7 Quanto à questão em si do aproveitamento da figura da denúncia espontânea para afastar a imposição da multa em comento, convém ainda sejam traçadas as considerações a seguir.

3.7.1 O termo "denúncia", nos dizeres do autor DE PLÁCIDO E SILVA, na sua obra Vocabulário Jurídico, tem, também, o seguinte sentido:

"... Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão."

3.7.2 Em outras palavras, poder-se-ia dizer que a denúncia espontânea para produzir efeitos que exonerem o denunciante de responsabilidades pelo cometimento das infrações *sub examine*, deve versar sobre delitos, termo que traduz a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15
ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

prática de atos típicos e antijurídicos, portanto com conotação de crime ou contravenção, o que não recomenda o seu acolhimento em sede das multas por descumprimento de obrigações acessórias ou, ainda, quando se tratar de multa de mora.

3.7.3 Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, peço vênha para trazer a lume trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

*"Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinquente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).*

*Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a **exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), só tem sentido se referida à **responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede** (art. 137).*

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15
ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

*legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do **agente** regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.”* (Grifos do original).

3.7.4 Assim, ressalta claro que a interpretação extensiva do artigo 138, nos moldes preconizados pelo recorrente, não pode ser levada a extremos a ponto misturar uma simples multa de mora ou por descumprimento de obrigação acessória com um delito penal. Guardadas as devidas proporções, seria o mesmo que equiparar uma sanção de cláusula penal de um contrato com uma penalidade criminal.

3.7.5 Por outro lado, não me atreveria a incluir no rol das responsabilidades não afastáveis por força da denúncia espontânea, a relacionada com a multa de ofício, ainda que relativa a infração não qualificada, prevista para os casos em que a administração, por seus esforços, se depara com infrações à legislação tributária de que resultem falta ou insuficiência no pagamento de imposto. Ou seja, a denúncia dessa modalidade de infração, inibe a aplicação de tal multa, por ter, esta sim, relação direta com a finalidade última da tributação que é o recebimento de tributos, cuja arrecadação, por certo, nunca se materializaria caso a administração não despendesse recursos com pesquisas e investigações, contrariamente ao descumprimento da obrigação acessória de apresentar declaração de rendimentos, cuja omissão, é bom que se diga, antes de qualquer manifestação do contribuinte, é do pleno conhecimento do Fisco, bastando a este a consulta aos seus cadastros eletrônicos.

3.7.6 A propósito, depõe contra o argumento da denúncia espontânea, o fato de se estar denunciando algo a alguém, quando esse alguém já tenha

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15
ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

conhecimento do objeto da denúncia. Isto seria no mínimo um contra-senso. Ou seja, a denúncia levada a efeito antes de qualquer iniciativa do Fisco, deve versar sobre fato completamente desconhecido da Administração Tributária, a exemplo da ocorrência de omissão de receita ou de dedução a maior de despesas, situações estas que afrontam diretamente o objetivo de arrecadar do Estado, se constituindo efetivamente, no denominado ilícito tributário, consoante exegese exposta pela Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em julgado unânime, datado de 05 de agosto de 1997 (DJ de 29/08/97), que está assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DA DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88).

3.7.7 Do voto condutor daquele aresto, se põe em relevo, ainda, o seguinte trecho verbis:

"O dispositivo se refere à exclusão da responsabilidade da infração tributária. O Contribuinte cometeu uma infração tributária, e, antes de ser autuado, a denuncia espontaneamente. Fica, assim, livre da punição pela prática da infração, pagando, apenas o tributo devido e os juros de mora. Todavia, se há um retardamento, um atraso na entrega da declaração do imposto de renda, na verdade, não há uma infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15
ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

art. 88). Atente-se que, mesmo não tendo tributo a pagar, a multa moratória é devida."

3.7.8 Perfilham ainda a mesma linha de entendimento, só para citar alguns casos, a Egrégia Quarta Turma do mesmo Tribunal, de que é exemplo o Acórdão nº 0136227-DF, DJ de 19/06/95, e a Egrégia Terceira Turma do TRF da Terceira Região, DJ de 01/06/94.

3.8. Não se alegue no sentido de que o art. 138 do CTN não excepcionou a multa de mora, tratando das infrações de modo genérico. Alguns estudiosos da matéria, frente a essa colocação, acenam de imediato com o princípio de hermenêutica de que não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não faz distinção. Tal raciocínio se me afigura inaplicável à situação em comento, pelo simples fato de que foi a lei que fez tal distinção. Não a lei tributária maior, de cunho estrutural, ou seja, norma endereçada ao legislador ordinário e que por essa razão mesma traz normas genéricas, mas a lei ordinária que, na sua autêntica função, conforme visto, previu em detalhes o fato hipotético aplicável às situações fáticas antes aludidas.

4. Por essas razões, conquanto tenha a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgados recentes, por apertada maioria, decidido por acolher tese em sentido diverso, **a menos que se declare a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que instituíram as modalidade de multas em comento**, torna-se desnecessário maiores esforços de hermenêutica para se concluir no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não tem o condão de afastar a imposição da penalidade ora discutida.

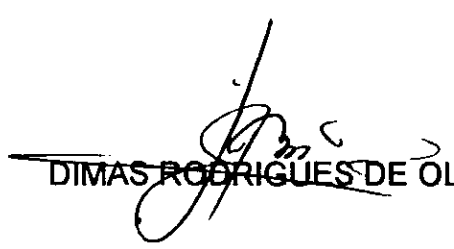
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :10680.012303/95-15

ACÓRDÃO Nº. :106-10.389

5. Pelo exposto, e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto de conformidade com as normas legais e regimentais vigentes e voto no sentido de NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1998.



DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA - RELATOR