

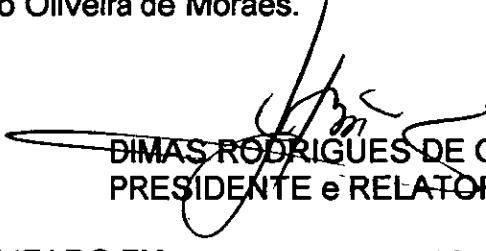
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Recurso nº. : 115.062  
Matéria : IRPJ - EX.: 1995  
Recorrente : SOGRAFE EDITORA E GRÁFICA LTDA  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão : 13 DE MAIO DE 1998  
Acórdão nº : 106-10.161

**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 se pode acolher como denúncia para efeitos do previsto no artigo 138 do CTN, a comunicação de fato conhecido da Repartição Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOGRAFE EDITORA E GRÁFICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de irregularidade da representação nos autos e de nulidade do lançamento, e, 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 e Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

  
**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE e RELATOR**

FORMALIZADO EM: 05 JUN 1998

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente justificadamente, a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº : 106-10.161  
Recurso nº : 115.062  
Recorrente : SOGRAFE EDITORA E GRÁFICA LTDA

**R E L A T Ó R I O**

SOGRAFE EDITORA E GRÁFICA LTDA, pessoa jurídica nos autos em epígrafe qualificada, via de seu representante habilitado conforme instrumento acostado às fls. 14, mediante recurso de fls. 27 a 30, protocolizado em 09/05/97, se insurge contra a decisão de primeira instância de que foi cientificada em 09/04/97.

Contra a contribuinte em 26/01/96, foi emitida Notificação de Lançamento de fls. 5 e 6, para exigência de multa no valor de R\$ 414,35, motivada pela entrega a destempo da declaração de rendimentos pessoa jurídica, relativa ao exercício de 1995.

A contribuinte teve ciência da notificação em 19/03/96 tendo impugnado o feito em 02/04/96, conforme petição de fls. 10 a 14, aduzindo como suas razões de defesa, em síntese, o que segue:

- a) que preliminarmente, refuta a maneira arbitrária e desrespeitosa com que o Fisco trata aqueles que se apresentam espontaneamente para cumprir suas obrigações fiscais;
- b) que se a Fazenda Federal dispõe de mecanismos para identificar omissos é certo que não se utiliza desses mecanismos para exigir a apresentação da declaração de rendimentos aplicando a penalidade cabível, preferindo penalizar aqueles que espontaneamente procuram a Repartição para regularizar sua situação;
- c) que o gesto de apresentação espontânea da declaração de rendimentos, está amparado pelo artigo 138 do CTN, que transcreve às fls. 11, visto que levado a efeito antes de qualquer iniciativa do Fisco, o que determina a exclusão da responsabilidade por infrações;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

- d) que a exigência fiscal é nula por calcada em norma editada após o ano calendário em que teria ocorrido o fato punível, ou seja em 1995, quando a declaração entregue se refere ao ano calendário de 1994.

Após analisar as razões expostas pela impugnante, decidiu o julgador a quo pela procedência da exigência. Eis a seguir, os principais fundamentos que levaram aquela autoridade a tal decisão:

- a) que as pessoas jurídicas, inclusive as microempresas, deverão apresentar, em cada ano-calendário, até o último dia útil do mês de abril, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior;
- b) que a falta ou atraso na apresentação do documento fiscal sujeita o responsável à penalidade prevista no artigo 88, da Lei nº 8.981/95;
- c) que cabe esclarecer que enquanto as multas moratórias se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento ou do cumprimento de obrigação acessória, as multas penais decorrem de infração a dispositivo legal, detectada pela administração, em exercício de regular ação fiscalizadora, sendo este o tipo de penalidade que a denúncia espontânea tem o condão de afastar, desde que observadas certas condições que o próprio código (art. 138) prevê;
- d) que o art. 138 do CTN se refere à exclusão da responsabilidade pela infração e que a multa de mora não decorre da infração mas da e sim, da mora no cumprimento da obrigação;
- e) que a multa foi aplicada de conformidade com a legislação pertinente, não podendo a autoridade administrativa (lançadora e a julgadora), face ao caráter plenamente vinculado de sua atividade, deixar de cumpri-la;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

- f) que é infundada a alegação da contribuinte de que houve desrespeito ao princípio da anualidade, visto que a lei instituidora da penalidade não criou tributos nem definiu novas formas de incidência tributária, produzindo efeitos, portanto, a partir de primeiro de janeiro de 1995, conforme expressamente dispõe o seu artigo 116.

Na fase recursal, a recorrente reedita as razões expostas na sua defesa exordial, acrescentando vários julgados dos Conselhos de Contribuintes, todos trazendo entendimentos conducentes a demonstrar a afastabilidade da multa por falta ou atraso no cumprimento de obrigações acessórias.

Manifesta-se em contra-razões de fls. 40 a 54, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado de Minas Gerais, expondo em resumo o que segue:

- a) que, preliminarmente, o recurso foi interposto por agente sem poderes de representação para a prática de tal ato em nome e por conta do interessado;
- b) que, quanto ao mérito, não resta dúvida sobre a obrigatoriedade de apresentação da declaração de rendimentos pela microempresa, bem assim, que sua apresentação fora de prazo ou sua falta, sujeita o contribuinte à aplicação de multa em conformidade com as disposições contidas no artigo 88, da Lei n. 8.981/95;
- c) que quanto à aplicação do artigo 138, do CTN, ou seja, a existência de hipótese da chamada denúncia espontânea, essa incorre e é incabível, a menos que esta se dê antes de qualquer procedimento administrativo ou de medida fiscalizadora relativa à infração denunciada. Assim, o início de procedimento administrativo afasta a possibilidade do oferecimento da denúncia espontânea; considerando-se que o recebimento da declaração em atraso, mediante emissão de recibo com notificação de lançamento, se constitui em ato configurador de início de procedimento administrativo tendente à verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, identificação do sujeito passivo, tal ato não pode se constituir em elemento materializador de denúncia espontânea, por representar medida legal preparatória do lançamento, o que equivale ao início do procedimento administrativo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

que tem sua definição no art. 7º., inciso I e parágrafo 1º. do Decreto nº. 70.235/72 ;

- d) que tal procedimento de denúncia espontânea consistente na confissão da infração, conforme muito bem comparou o Mestre Aliomar Baleiro, equivale ao arrependimento eficaz do Código Penal, que não afasta as penalidades decorrentes de atos omissivos ou comissivos anteriormente praticados pelo agente, a exemplo da multa em comento, visto que o infrator arrependido deve responder pelos atos já praticados, no caso, pela omissão na apresentação a destempo da declaração de rendimentos;
- e) que a penalidade relativa às obrigações acessórias, tão-somente pelo seu descumprimento, deixa de ser mera penalidade para ter a mesmíssima tipificação jurídica de obrigação principal atribuída ao tributo relativo à denúncia, obrigação principal esta, cujo cumprimento, não pode ser dispensado;

Finaliza o representante da Fazenda Nacional, fazendo transcrever às fls. 53, em respaldo à tese que defende, ementas de julgados dos Tribunais Regionais Federais das Primeira e Terceira Regiões, todos manifestando entendimentos coincidentes com o defendido em contra-razões, culminando com seu petitório no sentido do improviso do recurso voluntário interposto.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

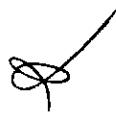
**V O T O**

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

Consoante relatado, a controvérsia estabelecida nestes autos tem como cerne a cobrança, no ano de 1995, de multa por atraso na apresentação de declaração de rendimentos da pessoa jurídica.

2. Suscita a recorrente questão preliminar, apresentando como fundamento para tal, o fato de a penalidade objeto da lide ter sido aplicada no mesmo ano da publicação da lei que a instituiu, ferindo o princípio da anterioridade preconizado pelo artigo 104 do CTN.

2.1. Efetivamente labora em equívoco a postulante. A uma, porque o princípio que entende ter sido afrontado com a imposição da multa combatida, ou seja, a regra básica que nega vigência à lei tributária no mesmo ano em que seja editada (art. 104 do CTN), não alcança a hipótese em discussão pois não diz respeito à instituição ou majoração de impostos, à definição de novas hipóteses de incidência tributária, nem tampouco sobre a extinção ou redução de isenções, mas tão-somente se refere à combinação de multa tributária que, a toda evidência, conforme se infere da simples leitura do dispositivo legal citado, não se inclui entre as condições impostas pelo princípio da anterioridade da lei. A duas, porque o diploma legal instituidor da penalidade em debate deriva da conversão em lei da Medida Provisória nº 812, de dezembro de 1994. Assim, considerando que tal ato do Poder Executivo tem força de lei, ainda que fosse aplicável ao caso o aludido princípio, estaria a respaldar a plena vigência da norma, a publicação, em 1994, da medida que antecedeu a publicação, em janeiro de 1995, da Lei que cominou a sanção.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

3. Quanto à preliminar de ilegitimidade de representação nos autos suscitada pelo D. Procurador da Fazenda Nacional, entendo, também, não deva ser acolhida. Em relação a esta questão peço vênia para transcrever trecho do brilhante voto vencido no Acórdão nº 106-10.023, de 18 de março de 1998, do i. Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, que assim se manifesta *verbis*:

*"Se o órgão preparador não pôs em dúvida a legitimidade do signatário das peças processuais em representar a firma autuada, tendo plenas condições de fazê-lo à vista dos dados cadastrais que detém, não haverá este Colegiado de afastar, por tal razão, o presente recurso. Note-se que o procedimento foi iniciado por notificação remetida pelo órgão preparador à sede da Recorrente, estabelecendo-se a presunção de que quem a recebeu e a respondeu está legitimado a falar pela empresa. O princípio da relativa informalidade do processo administrativo fiscal e a busca da verdade material não recomendam seja cerceada a defesa do sujeito passivo em razão de aspectos meramente formais de suas manifestações."*

4. Quanto ao mérito, desde a fase impugnatória, vem a suplicante sustentando 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.

5. Afora o óbice posto em questão preliminar, 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.

6. 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*:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

*"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)*

7. O dispositivo legal acima transscrito 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 então estabelecida em muito se assemelha à hoje vigente, inclusive quanto aos aspectos atinentes à técnica redacional, à alíquota e à base de incidência.

8. 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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

(desde a vigência do CTN), entre as normas que promonam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedural. Modificações houveram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para à combinação 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, mencionando 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.

9. A prevalecer a tese esposada pela recorrente, tais dispositivos legais seriam totalmente esvaziados de conteúdo. Senão vejamos:

9.1. É entendimento da postulante, de que a denúncia espontânea da infração a exime da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando em seu favor, 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;

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

*"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."*

9.3. 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 combinação de penalidade cuja situação hipotética, claramente prevista, o elege como punível. Tal hipótese, à luz do que defende o recorrente, estaria afastada pelo instituto da denúncia espontânea, ou seja, a combinação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, visto que são autoexcludentes as premissas em que se sustentam. Senão, vejamos: declaração em atraso só pode ser recebida caso entreque 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 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.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

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.

10. 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.

10.1. 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."*

10.2. 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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

descumprimento de obrigações acessórias ou, ainda, quando se tratar de multa de mora.

10.3. Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, peço vênia para trazer a lume trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminentíssimo 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 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*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

*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).

10.4. Assim, ressalta claro que a interpretação extensiva do artigo 138, nos moldes preconizados pela 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.

10.5. 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.

10.6. A propósito, depõe contra o argumento da denúncia espontânea, o fato de se estar denunciando algo a alguém, quando esse alguém já tenha conhecimento do objeto da denúncia. Isto seria no mínimo um contra-senso. Ou seja,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

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 indevida 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).*

10.7. 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, neste modo, sujeito está ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88). Atente-se que, mesmo não tendo tributo a pagar, a multa moratória é devida."*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

10.8. 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, conforme trouxe à congnição o ilustre Representante da Fazenda Nacional, às fls. 53 e 54.

11. Por fim, não poderia deixar de me manifestar sobre a alegação posta 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.

12. Por essas razões, conquanto tenha a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente julgado, por apertada maioria, decidido por acolher tese em sentido diverso, a menos que se declare a constitucionalidade dos dispositivos legais que instituíram a modalidade de multa 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. : 10680.012340/95-41  
Acórdão nº. : 106-10.161

13. 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 13 de maio de 1998.

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA