



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA


Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Recurso n.º : 147.739
Matéria : IRPF – EX: 2004
Recorrente : VALDECIR GUERATO
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 28 de julho de 2006
Acórdão nº : 102-47.807

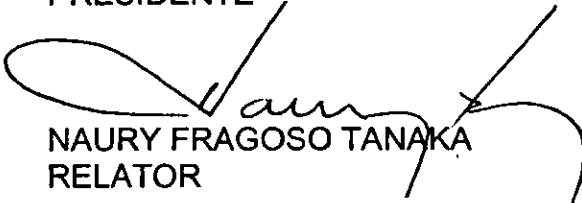
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, observadas as demais condições exigidas para o seu exercício, aplica-se às infrações tributárias nas quais presente o elemento volitivo e, conseqüentemente, subsumidas, também, às sanções do Direito Penal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VALDECIR GUERATO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

Recurso n.º : 147.739
Recorrente : VALDECIR GUERATO

RELATÓRIO

A lide resulta do inconformismo do sujeito passivo com a decisão de primeira instância manifestada no Acórdão DRJ/SP II n.º 12.633, de 15 de junho de 2005, fl. 16, em razão desta conter posição no sentido da procedência do feito pela subsunção das condições pessoais a duas daquelas previstas para imposição da obrigação: a) o montante dos rendimentos tributáveis, fl. 15, e b) a participação societária em capital de empresa, fl. 13.

O processo tem por objeto a exigência de crédito tributário em montante de R\$ 165,74, constante da Notificação de Lançamento, de 12 de agosto de 2004 e destinado a punir o atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA, referente ao exercício de 2004, em razão do cumprimento dessa obrigação ter ocorrido a destempo em 27 de julho desse ano.

O recurso é tempestivo pois apresentado em 1º de setembro de 2005 enquanto a ciência da decisão de primeira instância ocorreu em 12 de agosto desse ano. Contém pedido pelo benefício da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, com argumentos no sentido de que:

1. O artigo 88, da lei n.º 8.981, de 1995 encontra-se em divergência com o artigo 138, do CTN porque este permite o afastamento da penalidade pela falta instrumental. Ensinamentos de Hugo de Brito Machado em Curso de Direito Tributário, 20ª Ed. SP, Malheiros, 2002, pág. 141, Sacha Calmon Navarro Coelho em Teoria e prática das multas tributárias, 2ª Ed. RJ, Forense, 1998, pág. 105 e 111, e Luiz Alberto Gurgel de Faria em Código Tributário Nacional Comentado, SP, RT, 1999, pág. 546.

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

2. A finalidade da norma contida no artigo 138, do CTN, seria de retribuir a ação do contribuinte que se encontra à margem da legalidade.

3. A decisão *a quo* não teria contido posicionamento justo e por esse motivo, portadora de ofensa ao interesse público, este dirigido à observância dos princípios fundamentais da República, de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Dispensado o arrolamento de bens em virtude do montante do crédito tributário ser inferior ao limite legal.

É o Relatório.

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

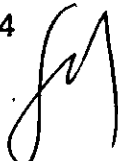
A questão a decidir não se encontra localizada no cumprimento da obrigação acessória a destempo, mas na aplicabilidade, à situação, da norma excludente da responsabilidade prevista no artigo 138, do CTN.

Importante salientar, de início, que a interpretação do texto legal deve ter por objetivo apurar a verdadeira vontade do legislador e confrontá-la com a realidade concreta dos fatos jurídicos. Para isso, essencial que não seja visto isoladamente, mas como parte de um todo resultante dos objetivos que fizeram o Poder Público instituí-lo.

Nas seções em que se encontra dividido, o capítulo V, voltado à Responsabilidade Tributária, integrante do Título II, do CTN, que tem por objeto a Obrigação Tributária, alberga no artigo 138 a denúncia espontânea, enquanto os demais artigos permitem visualizar a preocupação do legislador quanto àqueles que podem ter ligações com o crédito tributário e a atribuição da possível responsabilidade pelo tributo e 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*.

Observe-se que as seções I, II e III, tratam das responsabilidades daqueles que não constituem o verdadeiro pólo negativo da relação jurídica tributária,

4 

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

mas de *terceiros* a quem a lei expressamente atribui a correspondente obrigação perante a Administração Pública.

A seção IV, que trata da "Responsabilidade por Infrações" contém dispositivos que versam sobre: (a) infrações nas quais não presente a intenção do agente ou responsável para praticar o ato incorreto (art. 136), (b) infrações ligadas à área criminal e tidas como pessoais ao agente (art. 137), e (c) sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138)¹.

O artigo 138 encontra-se inserido na referida Seção e portanto tem por referência o seu objeto².

Como se extrai do conjunto das normas que compõe a dita seção, verifica-se que a *responsabilidade* a excluir é aquela que decorre das infrações em que presente o elemento volitivo.

No início da seção, o artigo 136, externa a regra geral que contém conclusão no sentido de que as infrações apanhadas pela Administração Tributária ou sanadas pelo próprio sujeito passivo *ocorreram de maneira independente da vontade*

¹ CTN – 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.

² "15 AGRUPAMENTO DOS ARTIGOS – (...) Os artigos agrupam-se de acordo com o assunto regulado; os artigos afins, pelo seu relacionamento. Os códigos são o exemplo mais completo de agrupamentos ordenados e sistematizados dos artigos no texto da lei. (...) Os critérios utilizados para o agrupamento, embora sejam de escolha relativamente discricionária do legislador, devem, contudo, guardar adequação com a matéria regulada. (...) Gilmar Ferreira Mendes (em Questões Fundamentais de Técnica Legislativa. Revista Ajuris, v. 53, nov. 1991, págs. 122 e 123) enuncia algumas regras básicas que devem ser observadas a propósito: '(a) as matérias que guardem afinidade objetiva devem ser tratadas em um mesmo contexto; (b) procedimentos devem ser disciplinados segundo uma ordem cronológica; (c) a sistemática da lei deve ser concebida de modo a permitir que ela forneça resposta à questão jurídica a ser disciplinada e não a qualquer outra indagação; (d) deve-se guardar fidelidade básica com o sistema escolhido, evitando a constante mistura de critérios; e (e) institutos diversos devem ser tratados separadamente". CARVALHO, Kildare Gonçalves. Técnica Legislativa, Belo Horizonte, Del Rey, 1993, págs. 67 e 68.

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

do agente³. E, se o comportamento ilegal decorreu *independente* da vontade não há motivos para excluir a responsabilidade, em razão de inexistir qualquer outro gravame além da punição pelo descumprimento da norma.

Essa norma tem por objeto externar que, regra geral, não há que se imputar responsabilidade a este ou aquele por infrações tributárias, pois a princípio, ocorreram *independente* da vontade do agente. Observe-se, ainda, que excepciona a hipótese de lei conter expressamente o estabelecimento da responsabilidade.

Esse posicionamento é justificado pela natureza heterônoma da norma tributária da qual decorre a característica objetiva das infrações aos seus mandamentos, isto é, sendo a obrigação não resultante de acordos previamente estabelecidos, mas de imposição unilateral prevista na lei, estendida a todos que poderão subsumir-se em face de um fato econômico praticado, o descumprimento de suas determinações pressupõe ausência de subjetividade da parte.

Então, a norma do artigo 138 somente pode estar voltada às infrações nas quais presente a **intenção** do agente ou responsável, inseridas no espectro da área criminal e tidas como **peçoais ao infrator**.

Quando presente o elemento volitivo, permitido excluir a responsabilidade do agente, desde que obedecidos os requisitos do artigo 138 do CTN.

A finalidade da dita exclusão é permitir a correção do ato subjetivo e ilegal e afastar a imputação da correspondente punição por crime contida no Direito Penal.

Logo, a intenção do legislador não foi a de incluir a espontaneidade como liberadora de responsabilidades perante as infrações tributárias comuns, isto é, aquelas cometidas por interpretação incorreta do texto legal, ou por engano no preenchimento de guias, perda de prazos, entre outras tantas que são incluídas nesse

³ CTN - Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

rol. Para estas, a correção pelo próprio infrator é punida com a multa moratória, enquanto, em procedimento da Administração Tributária, pela penalidade de ofício.

Ad argumentandum, admitindo a forma preconizada pelo recorrente como interpretação correta, deixaria de ter razão de existir a penalidade pela mora, pois todas as infrações às normas regularizadas antes do início da ação fiscal seriam tidas como *espontâneas*, e, portanto, não subsumidas à hipótese de incidência da mora. De outra forma, todas as demais somente seriam regularizadas em procedimento de ofício, e, portanto, estariam subsumidas à penalidade de ofício.

Essa interpretação conduz a um contra-senso legal, isto é, a própria norma geral, o CTN, ao prever a penalidade pela mora⁴, conteria outra, decorrente do artigo 138, em antinomia interna, que eliminaria a primeira. E, como de longa data conhecido de todos, o ordenamento jurídico não contém contradições.

Esclareça-se, ainda, que a característica da penalidade, punitiva ou indenizatória, não interfere na sua aplicação ou exclusão.

Eventual alegação de que a norma de nível ordinário, ao impor penalidade pela mora, prevaleceria sobre a norma de nível geral, o CTN, em ofensa ao artigo 138, não se revestiria de fundamento porque a penalidade prevista na lei n.º 8.981, de 1995, observa as determinações da primeira quando a situação fática subsume-se aos requisitos de sua hipótese de incidência. Isto é, em determinadas situações, a aplicabilidade da norma ordinária é inibida pela eficácia da norma geral, o que permite concluir pela inexistência de antinomia na presença de ambas no ordenamento jurídico tributário.

A posição externada em julgado administrativo não serve para alterar o entendimento do colegiado julgador porque despida de suporte em norma que estenda seus efeitos *erga omnes*. Sua validade restringe-se às partes litigantes e é restrita às

efeitos do ato. (Grifei)

⁴ CTN - 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.

7


Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

situações a que adstritas em razão da composição do colegiado, que uma vez alterada, pode gerar entendimento diverso para a mesma matéria.

A doutrina, em que pese os bem fundamentados entendimentos, constitui suporte interpretativo para auxiliar a formação da convicção do julgador. E, pelo mesmo motivo que os julgados administrativos ou judiciais, não produz qualquer efeito para fins de exclusão do crédito.

Convém salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas as posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas⁵.

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; e na E. 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 21/12/2000⁶.

Verifica-se, então, que o artigo 88, da lei n.º 8.981, de 1995 não se encontra em divergência com o artigo 138, do CTN. A finalidade desta última, realmente é de retribuir a ação do contribuinte que se encontra à margem da legalidade, no sentido de afastar a responsabilidade penal do sujeito passivo por infração tributária com extensão de efeitos para a área criminal.

⁵ Entendimento STJ - 1.ª T, 2.ª T - 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. 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).

⁶ 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

Processo n.º : 10825.001214/2004-95
Acórdão n.º : 102-47.807

A decisão de primeira instância não contém ofensa ao interesse público porque portadora de interpretação correta e fundamentada.

Isto posto, considerando que os fundamentos contidos na Notificação de Lançamento estão corretos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 28 de julho de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA

autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN - Acórdão CSRF n.º 01-2987/00 DOU de 21/12/2000.