



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

Processo n.º : 10830.000237/2001-61
Recurso n.º : 138.665
Matéria : IRPF – EX: 2000
Recorrente : LUÍZA NEIDE VEIGA PLÍNIO DE SOUZA
Recorrida : 6.ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 15 de junho de 2005.
Acórdão : 102-46.823

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A participação no capital social de empresa é uma das condições que determinam à pessoa física detentora desse direito a conduta de entregar a declaração de ajuste anual.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - INTEMPESTIVIDADE - A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não se aplica ao descumprimento de obrigações acessórias, formais.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUÍZA NEIDE VEIGA PLÍNIO DE SOUZA,

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: 12 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSE OLESKOVICZ, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



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

Processo nº. : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº. : 102-46.823

Recurso nº. : 138.665
Recorrente : LUÍZA NEIDE VEIGA PLÍNIO DE SOUZA

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do sujeito passivo com a decisão de primeira instância, fls. 23 a 27, na qual a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração, de 13 de dezembro de 2000, fl.15, com crédito de R\$ 165,74, foi considerada, por unanimidade de votos, procedente pela 6ª Turma da DRJ/São Paulo II, SP.

A conduta ilegal foi caracterizada pela entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA do ano-calendário de 1999 a destempo, em 10 de novembro de 2000, fl. 12, sujeita, portanto, à penalidade prevista na norma contida no artigo 88, da lei nº 8.981, de 1995.

Não conformado com a exigência tributária o sujeito passivo interpôs impugnação em 11 de janeiro de 2001, fl. 1, na qual requereu o benefício da denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN.

A justificar essa interpretação a entrega da DAA antes do início de qualquer atitude nesse sentido da Administração Tributária. A reforçar a tese, posição de Bernardo Ribeiro de Moraes, (em Compendio de Direito Tributário, RJ, Forense, 1984, pág. 727), e de Sacha Calmon Navarro Coelho, (em “Denúncia Espontânea – Seus Efeitos – interpretação do artigo 138 do CTN”, Revista do Direito Tributário nº 5, págs. 261 a 270).

Esclarece que a dita norma constitui um incentivo ao infrator para vir à Administração Tributária regularizar a situação irregular.

Invocando os princípios da legalidade e da tipicidade solicita a aplicação da norma excludente da responsabilidade, e quanto aos aspectos da legalidade e tipicidade, os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, (em Compendio de Legislação Tributária, 3ª Ed. pags. 25, 64 e 65) e de Alberto Xavier



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

Processo nº : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº : 102-46.823

(em Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, pág. 36). Também, julgados administrativos e na esfera do poder judiciário.

Julgada a lide em primeira instância, por unanimidade de votos da 6ª Turma da DRJ em São Paulo, a solicitação do sujeito passivo não foi acolhida em razão de encontrar-se subsumido à hipótese legal contida na IN SRF nº 123, de 1999, na qual prevista a obrigação acessória de entregar a DAA. Acórdão DRJ/SPOII nº 3.434, de 28 de maio de 2003, fls. 23 a 27.

Nesse ato, esclarecido sobre a situação não se subsumir à hipótese da norma contida no artigo 138, do CTN e que a penalidade decorreu da aplicação da norma contida no artigo 88, da lei nº 8.981, de 1995.

Ainda, que a referida norma excludente não se aplica à situação em decorrência da penalidade pecuniária imposta pela obrigação acessória não cumprida transformar-se imediatamente em obrigação principal, na forma prevista no artigo 113, § 2º, do CTN.

Nessa linha de raciocínio os ensinamentos de Aldemário Araujo Castro e o posicionamento da Administração Tributária em diversos julgados administrativos, bem assim do Poder Judiciário, em decisões do STJ.

Não conformado com a decisão contrária aos seus interesses, o representante legal da fiscalizada, Eduardo Garcia de Lima, OAB/SP 128.031, observando o prazo legal, pois com ciência desse ato em 12 de setembro de 2003, em 8 de outubro desse ano, interpôs recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes no qual pediu pela reforma da decisão de primeira instância em razão de não conter observação aos motivos por ela colocados na peça impugnatória, fls. 31 a 42.

Dispensado o arrolamento de bens, na forma da IN SRF nº 264, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº. : 102-46.823

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 ⁽¹⁾, que alberga a denúncia espontânea, visualiza-se 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, mas de *terceiros* a quem a lei expressamente atribui a correspondente obrigação perante a Administração Pública.

¹ O capítulo V do CTN (Lei nº 5.172, de 1966) tem como tema a Responsabilidade Tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº : 102-46.823

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)².

O artigo 138 encontra-se inserido na referida Seção e portanto tem por referência o seu objeto³.

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 do agente*⁴. E, se o comportamento ilegal decorreu *independente da*

² 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.

³ “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.

⁴ 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 efeitos do ato. (Grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº : 102-46.823

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 **personais 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 antes do início da ação fiscal para afastar a imputação da correspondente punição por crime contida no Direito Penal.

Logo, a intenção do legislador não foi a de incluir a espontaneidade para liberar responsabilidade 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 rol. Para estas, a correção pelo próprio infrator é punida com a multa moratória, enquanto, em procedimento da Administração Tributária, pela penalidade de ofício.



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

Processo nº. : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº. : 102-46.823

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 mora⁵, 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.

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

⁵ 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.



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

Processo nº : 10830.000237/2001-61
Acórdão nº : 102-46.823

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 produzem 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 Turmas⁶.

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 21/12/2000⁷.

Destarte, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA

⁶ Entendimento STJ - 1.ªT, 2.ªT - 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: 1ªT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2ªT-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).

⁷ 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 alcançadas pelo artigo 138, do CTN - Acórdão CSRF n.º 01-2987/00 DOU de 21/12/2000.