



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Recurso nº. : 122.551
Matéria: : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : JOSÉ LEOPOLDO DE ALMEIDA OLIVEIRA
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 13 DE SETEMBRO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.476

IRPF - 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.

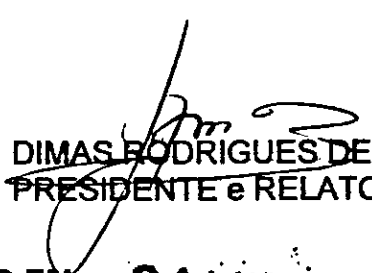
DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos, por não se constituir o gesto em ilícito tributário.

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 JOSÉ LEOPOLDO DE ALMEIDA OLIVEIRA.

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 Orlando José Gonçalves Bueno (Relator) e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE e RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente Convocado), LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

Recurso nº. : 122.551
Recorrente : JOSÉ LEOPOLDO DE ALMEIDA OLIVEIRA

RELATÓRIO

- 1- O Contribuinte foi autuado para exigência da multa por atraso na entrega de declaração, fls. 07.
- 2- Apresentou sua impugnação à fls. 1 a 4, argumentando para aplicar-se o instituto da denúncia espontânea, mesmo em se tratando de infração formal à legislação tributária.
- 3- A fls. 16/19 verifica-se a Decisão da Delegacia da Receita Federal de julgamentos de Campinas/SP, pela manutenção do auto de infração e exigência da penalidade moratória, baseando-se, em suma, na distinção entre infração substancial e formal, entendendo inaplicável o benefício da espontaneidade do sujeito passivo no caso de falta de apresentação da DIRPF de 1996, eximindo-se de apreciar a jurisprudência administrativa citada pelo impugnante, ora Recorrente.
- 4- Intimado regularmente, tempestivamente, ofereceu suas razões do Recurso Voluntário por advogados, também regularmente constituídos, fls. 23/29.
- 5- O Recorrente efetuou o depósito recursal a fls. 30.

Eis, em síntese, o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

VOTO VENCIDO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Presentes as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso, para proferir o seguinte Voto.

Como mencionado no Relatório , a discussão suscitada pela Recorrente se resume na questão de direito sobre a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea – art. 138 do CTN – no caso da multa regulamentar , objeto da autuação deste processo administrativo.

Neste processo, trata-se de um efetivo descumprimento de obrigação acessória, que , portanto, se converteu em principal, com a constituição da exigência do crédito fiscal como lançado, e não decorreu de um inadimplemento ou falta de pagamento de tributo devido, mesmo porque não há imposto a pagar !

Desta feita, indaga-se qual a natureza da infração imputada à Recorrente ?

Claramente se deduz que se trata de infração de um dever instrumental, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, qual seja, sua impontualidade na entrega da declaração referente ao período-base de 1994, contra o que, de fato, não se insurge a Recorrente.

E, como tal, cuida-se de multa meramente punitiva pela negligência do dever da entrega de declaração da Contribuinte, ora Recorrente e não de multa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

de mora, de caráter indenizatório, como se poderia depreender em uma interpretação mais afoita, e que decorre diretamente da falta de cumprimento da obrigação tributária principal, que não é a situação destes autos, pois se discute o descumprimento de obrigação acessória.

Em assim sendo, o instituto da denúncia espontânea, como estabelecido no art. 138 do CTN, não distingue, e ao intérprete, mormente em Direito Tributário, não cabe distinguir, entre multa de mora e multa indenizatória, sendo multa uma reação aplicável pelo descumprimento seja de obrigação principal, seja de obrigação acessória, posto que qualquer comportamento de impontualidade pode configurar a infração material ou formal, conforme se trate de uma ou outra obrigação exigível, e que, sob essa particularidade, o CTN não impôs qualquer reparo conceitual ou discriminativo, corretamente, porém concedeu um tratamento diferenciado quanto a excluir responsabilidade pela infração no caso de iniciativa de regularização por parte do Contribuinte, como cuida este processo, antes de qualquer ato oficial da fiscalização do tributo em questão, portanto, elide a penalidade se comprovada a iniciativa do Contribuinte, como é o presente caso.

Destarte, se o citado dispositivo do CTN prevê a exclusão da responsabilidade se não houve qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização antecedente, relacionada com a infração, ainda que formal quanto ao atraso na entrega da declaração, efetivada, fora o destempo, não se há de admitir a punição da Contribuinte pela iniciativa atrasada e que, ademais, nenhum prejuízo real causou ao Fisco Federal, reitere-se, não há imposto a pagar.

Por esse entendimento, e também pelas razões apresentadas pela Recorrente, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão de primeira instância e julgar improcedente a aplicação da multa punitiva ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

abrigo do Art. 138 do CTN, com o conseqüente arquivamento do auto de infração indigitado.

Eis como voto !

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2000



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA Relator Designado

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

2. O recorrente não contesta o fato de estar obrigado 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.

2.1 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)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

2.2 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.

2.3 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 (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedimental.

2.4 Modificações ocorreram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para a 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, para 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

2.5 Foi acolhido pelo D. Relator do voto divergido 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;

2.5.1 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:

“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.”

2.5.2 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

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.

2.5.3 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 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.

2.6 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.

2.6.1 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

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

2.6.3 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 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 delinqüente (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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

*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).*

2.6.4 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.

2.6.5 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 dispusesse 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.

2.6.6 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, a denúncia levada a efeito antes de qualquer iniciativa do Fisco, deve versar

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

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).

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

2.6.8 Recentes decisões do Egrégio Superior Tribunal de Justiça vêm de selar o entendimento acima exposto. É exemplo de julgado nesse sentido, dentre muitos outros, o RESP nº 208.097, de 08 de junho de 1999.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

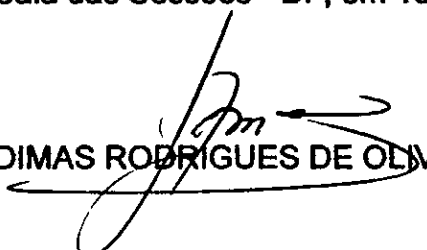
Processo nº. : 10830.007594/99-29
Acórdão nº. : 106-11.476

2.6.9 Também na esfera administrativa conforme atestam recentes decisões da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência tem se firmado nesse sentido. Veja-se, a propósito, os acórdãos nºs CSRF/01-2.952, de 08/05/2000 e CSRF/01-2.965, de 09/05/2000.

3. Por essas razões, desnecessário se torna despendar 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.

4. 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 setembro de 2000


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA