



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Recurso nº. : 127.135
Matéria : IRPF - EX.: 1995
Recorrente : JOÃO MARIA FOGAÇA DO PRADO
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 09 DE NOVEMBRO DE 2001
Acórdão nº. : 102-45.270

IRPF – Ex. 1995 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE - Inaplicável a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, às infrações decorrentes do não cumprimento das obrigações acessórias autônomas em face da previsão legal para o ato de fazer, da situação conhecida pelo fisco e da ausência de vinculação à área penal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO MARIA FOGAÇA DO PRADO.

ACORDAM os Membros da Segunda 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 Valmir Sandri, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, LEONARDO MUSSI DA SILVA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº : 102-45.270
Recurso nº : 127.135
Recorrente : JOÃO MARIA FOGAÇA DO PRADO

RELATÓRIO

Entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 1995, ano-calendário de 1994, a destempo, em 31 de março de 2000, infração para a qual foi aplicada a multa prevista no artigo 88, II, da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, formalizada pelo Auto de Infração e demonstrativos, fls. 2.

Apresentou impugnação onde requereu o benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5172, 25 de outubro de 1966, fl. 1, e alegou, ainda, que a penalidade encontra-se vinculada à existência de imposto devido na declaração o que não se configura na sua situação.

A Autoridade Julgadora de primeira instância considerou que a legislação prevê a penalidade mesmo no caso de entrega espontânea e reforçou seu entendimento com o voto no REsp. n.º 208.087 do Min. Hélio Mosimann do Superior Tribunal de Justiça – STJ, de 8 de junho de 2000, no qual o artigo 138 do CTN não se encontra em conflito com o artigo 88 da Lei n.º 8981/95. Decisão DRJ/FOZ n.º 824, de 22 de março de 2001, fls. 11 a 14.

Dirige recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fl. 18 a 21, onde ratifica as alegações anteriores. Complementa solicitando a aplicação da penalidade prevista no artigo 52 da Lei n.º 9298, de 1.º de agosto de 1996 e alega que o poder público não pode penalizar o contribuinte com multa que se transforma em verdadeiro confisco, infringindo o artigo 150, IV, da Constituição Federal.



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

Auto de Infração, fl. 2, cópia da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, fls. 4 e 5, telas online do sistema CNPJ comprovando a participação na empresa J M Fogaça Mercearia ME, fls. 6 e 7.

Depósito para garantia de instância, fl. 22.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters.



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

V O T O

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele tomo conhecimento.

Contém argumentação no sentido de que a penalidade não é devida porque incidente sobre o imposto devido, com base no Decreto-lei n.º 1967, de 23 de novembro de 1981, enquanto sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física não apresenta qualquer valor a esse título. Requer o benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do CTN, e caso não aceite a tese, opcionalmente a aplicação da lei n.º 9298/96, artigo 52. Ainda, faz menção à hipótese de confisco prevista no artigo 150, IV da CF.

A incidência da penalidade moratória prevista no artigo 88 da Lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, que decorre da Medida Provisória n.º 812, de 30 de dezembro de 1994, tem como base o imposto devido na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, ainda que integralmente pago, no entanto, na ausência deste, será cobrado o valor mínimo equivalente a 200 (duzentas) Unidades Fiscais de Referência – UFIR (art. 88, II, “a”).

Justifica-se a determinação legal para impor o cumprimento da obrigação tributária acessória àqueles que não apuram imposto devido em suas declarações, situação do contribuinte. Sem ela, a Administração Tributária estaria despida de meios para exigir a obrigação acessória da qual não resultasse imposto devido. Não assiste razão a essa alegação do recorrente.



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

Solicita, ainda, a exclusão da penalidade moratória incidente na entrega da Declaração de Ajuste Anual a destempo, mas antes de iniciado qualquer procedimento de ofício pela Administração Tributária, tendo por lastro a determinação contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.

A Declaração de Ajuste Anual é uma obrigação acessória do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza instituída com o objetivo de suprir a Administração Tributária de informações sobre a atividade, patrimônio, investimentos, pagamentos efetuados, e ajuste anual do tributo mediante encontro dos rendimentos tributáveis e imposto incidente com os pagamentos antecipados.

É um documento fundamental para o lançamento do crédito tributário relativo ao ajuste do imposto de renda das pessoas físicas, indispensável à análise e controle patrimonial, além de outras finalidades adstritas às áreas de arrecadação e fiscalização. A observação do prazo legal permite a execução de um processamento conjunto de milhões desses documentos com economia de custos ao Estado e viabiliza o acesso às informações em menor tempo. O atraso na entrega dessa declaração importa em maiores custos e menor eficácia do Estado.

Conforme dispõe o artigo 115 do CTN a obrigação acessória tem origem na legislação aplicável e se constitui em qualquer situação impositiva de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Pode ser instituída por lei ou pela legislação, entendida esta como as leis, tratados, convenções internacionais, decretos, e normas complementares que tratem de tributos e das relações jurídicas a eles pertinentes.



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

Diferencia-se a obrigação acessória da obrigação principal pelo objetivo distinto de fazer ou não fazer a fim de buscar elementos que possam tornar perfeita a relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, enquanto a segunda, visa sempre o ingresso de recursos aos cofres do Estado. Estendendo-se a todos que se encontram em determinada situação, pois tem origem na lei ou legislação dela decorrente, devem ser cumpridas no prazo estabelecido sob pena de incorrer o infrator às sanções previstas para o inadimplemento.

Assim, evidenciada a natureza da obrigação acessória na relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, a sua origem decorrente de lei, e os prejuízos resultantes do cumprimento a destempo, justifica-se o ressarcimento pela aplicação de penalidade compensatória, desde que com lastro em previsão legal específica.

A entrega da Declaração de Ajuste Anual em questão teve prazo fixado em lei, não observado pelo contribuinte, e a penalidade compensatória como consta do Relatório.

Entendo não adequada a utilização das determinações contidas no artigo 138 do CTN às penalidades decorrentes dos casos de obrigações acessórias cumpridas a destempo.

Como ocorre em algumas leis onde a interpretação de seus conteúdos é necessária dada a complexidade das matérias de que tratam, este artigo do CTN contém alto grau de dificuldade para sua aplicação, evidenciado pela farta jurisprudência administrativa favorável e contrária em casos similares.

A análise deve voltar-se para o método sistemático para alcançar a melhor explicação do texto desse artigo e correta aplicação ao caso em tela. Não se



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

trata de análise literal prevista no artigo 111 do CTN pois esta aplica-se às situações de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, enquanto o artigo trata da exclusão da responsabilidade por infrações.

Determina-se a exclusão da responsabilidade por infrações denunciadas espontaneamente ao fisco, antes de qualquer ação deste, desde que acompanhadas do pagamento do tributo e dos juros moratórios, se for o caso.

O artigo 138 encontra-se inserido no Capítulo V do CTN que trata da Responsabilidade Tributária, mais especificamente na Seção IV, dirigida à Responsabilidade por Infrações. Nesse capítulo os artigos 128 a 135, anteriores à Seção IV, tratam da responsabilidade pelo crédito tributário, seja esta atribuída ao contribuinte, ao sucessor, ou a terceiros, estes solidários nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis. Normatiza-se as diversas situações em que dúvidas poderiam ocorrer sobre quem responderia pelo crédito tributário. Busca-se garantir a correta atribuição do crédito tributário – valor do principal e respectivos acréscimos legais, nestes incluída a penalidade – sem qualquer distinção quanto a sua origem, isto é se decorrente de fatos econômicos legais ou daqueles resultantes de infrações à legislação tributária.

Já na Seção IV, que abrange os artigos 136 a 138, a lei não atribui responsabilidade pelo crédito tributário mas pelas infrações cometidas em face da legislação tributária aplicável, seja pelo contribuinte ou terceiros solidários. Essa responsabilidade diz respeito às infrações tributárias e os seus reflexos perante o Fisco e a Justiça. Por ter sido o crédito tributário contemplado nos artigos anteriores à Seção IV, esta tem o seu foco no Direito Penal quando simultaneamente a infração estiver sustentada em conduta tipificada na Lei Penal como crime.



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

Nesse sentido, trago parte do voto do ilustre Conselheiro José Antonio Minatel no processo n.º 10930.001389/94-62, que melhor traduz o raciocínio desenvolvido.

“A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, **simultaneamente, a infração tributária estiver** sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as conseqüências de caráter penal prescritas no ordenamento. Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede, vazado em linguagem que destoa do campo tributário, senão vejamos:

Art. 137. A responsabilidade pessoal do agente

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: (grifei)

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



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11

Acórdão nº. : 102-45.270

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 do artigo que lhe antecede (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 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.

Do exposto, já é possível concluir que ao cominar **multa moratória** para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como **conseqüência** o dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na **hipótese** de



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, relembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.

Assim, é sempre necessária a criação de uma segunda regra jurídica, de cunho sancionatório, que deve ter como **hipótese** o descumprimento da consequência prescrita na primeira. e como **consequência** uma sanção, no caso pecuniária, ou seja, não pagar o imposto de renda nascido da primeira regra, implica pagamento de multa.”

Saindo do geral para o particular, volto à análise para outras determinações contidas no artigo, como a exclusão da responsabilidade condicionar-se ao 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. Por não determinar o recolhimento da penalidade, que é normal na constituição do crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária, conclui-se que a denúncia espontânea a elimina. Não resta dúvida que a denúncia espontânea, além de excluir a responsabilidade, elimina uma penalidade, resta saber em quais situações ela se aplica.

Necessário então o nexó entre o significado de denúncia espontânea e quando esta implica em eliminação da respectiva penalidade. Torna-se importante agora auxílio para aplicar o correto sentido de “denúncia espontânea”. Do Dicionário Aurélio Eletrônico Século XXI versão 3.0, um dos sentidos do verbo denunciar que entendo aplicável à situação é o de “dar a conhecer, revelar, divulgar”. Também do Dicionário Técnico Jurídico, de Deocleciano Torrieri Guimarães, Rideel, 1999, pág. 246, extrai-se sentido idêntico para denunciar : “oferecer denúncia de ato infracional ou daquele que o praticou; notificar, citar, dar a conhecer”.



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

Não me parece que apontar qualquer fato constante da escrituração comercial de uma empresa, recolher tributo declarado fora de seu prazo legal ou cumprir obrigações acessórias a destempo, possa incluir-se no rol daqueles passíveis de denúncia espontânea. Por decorrerem da legislação e estarem disponíveis à Administração Tributária as obrigações acessórias não se constituem denúncia espontânea quando cumpridas a destempo pois passíveis de correção por ação fiscal em qualquer tempo.

Estão amparadas pelo benefício as infrações das quais não é possível o acesso do fisco nem o seu conhecimento pois despidas de documentação legal, não escrituradas, ou com documentos eivados de elementos de fraude. Converge para essa linha a determinação contida no artigo de que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

".....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."

As obrigações acessórias, os fatos jurídicos devidamente escriturados, as obrigações já declaradas, por serem de conhecimento do fisco devem ser acompanhadas da penalidade moratória e dos juros, porque procura-se com esses acréscimos legais indenizar o Estado pela mora, e prover a remuneração do capital pelo atraso. Além de ter por algo que está legalmente apresentado ao Fisco ou prevista a mora em lei, tem percentual de incidência inferior porque visa apenas a indenização do Estado pela mora no cumprimento da obrigação. As



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

Processo nº. : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº. : 102-45.270

multas punitivas, ao contrário, aplicam-se a tributos ou obrigações não declaradas (ilícitos tributários) ou declaradas de forma inexata, têm percentual de incidência elevado (até 150% nos casos de fraude do Imposto sobre a Renda) e a lei não sanciona o atraso.

Ainda cabe salientar que as obrigações acessórias autônomas, por decorrerem de lei, serem extensivas a todos que se encontram em uma determinada situação, e ter seu fato gerador ocorrido no momento do inadimplemento da condição, devem ser acompanhadas da multa moratória quando os prazos legais não são observados, pois, em sendo diferente, teríamos tratamento similar para situações distintas. A lei, então, levaria a um contra-senso ao ser editada com intuito de trazer o contribuinte para o âmbito da legalidade, como foi o espírito do legislador ao inserir o artigo 138 no CTN, e a sua prática incentivar a existência de infratores na mesma condição do contribuinte que cumpre suas obrigações.

Como demonstrado não se aplica a exclusão da responsabilidade para a infração de entregar a *Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física* fora do prazo fixado com lastro no artigo 138 do CTN.

Outra colocação do recorrente recai sobre a utilização alternativa da penalidade prevista no artigo 52 da Lei n.º 8078, de 11 de setembro de 1990, alterado pela Lei n.º 9298, de 1.º de agosto de 1996, transcrito abaixo.

“Art. 1º O § 1º do art. 52 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 52 -.....



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

Processo nº : 10935.000145/2001-11
Acórdão nº : 102-45.270

§ 1º As multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação."

Essa disposição legal é aplicada nas relações civis, amparadas pelo Código Civil, com um braço regulamentado pela lei n.º 8078/90, conhecida como Código de Defesa do Consumidor, não tendo aplicação no campo tributário, este regido pelas disposições do Código Tributário Nacional – CTN. Impossível, portanto, atender a reivindicação do recorrente quanto a esse aspecto.

A última das alegações é a hipótese de confisco, com ofensa ao artigo 150, IV da CF, em virtude da penalidade representar cerca de 8 % da renda declarada do contribuinte.

A análise desse aspecto não é possível na área administrativa pois trata-se de dispositivo constitucional que se encontra sob a guarda do Poder Judiciário, isto é, tratando-se de ofensa ao citado artigo da CF, a fundamentação legal utilizada pelo fisco estaria eivada de inconstitucionalidade. Leis contendo artigos que ferem a Constituição Federal devem ser objeto de análise pelo Poder Judiciário que declarará a inconstitucionalidade, seja em casos concretos, seja em casos abstratos – ação direta. Portanto, quanto a essa alegação, fica prejudicada qualquer análise.

Isto posto, demonstrado não assistir razão às alegações do recorrente, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões -DF, em 09 de novembro de 2001.

NAURY FRAGOSO TANAKA