



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Recurso nº. : 126.577  
Matéria : IRPF - EX.: 1995  
Recorrente : ALISTO TOIGO  
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR  
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 2001  
Acórdão nº. : 102-45.231

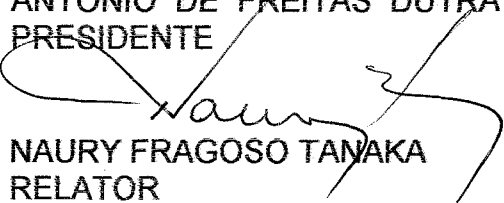
IRPF – Ex. 1995 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE - Inaplicável a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, às 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 ALISTO TOIGO.

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 Buihães 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 : 10935.000282/2001-47

Acórdão nº : 102-45.231

Recurso nº : 126.577

Recorrente : ALISTO TOIGO

## RELATÓRIO

Entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 1995, ano-calendário de 1994, a destempo, em 22 de abril de 2000, conforme consta da cópia juntada às fls. 5 a 7, infração punida com o lançamento da penalidade prevista no artigo 88 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, mediante Auto de Infração, à fl. 2. Sujeição a essa obrigação acessória determinada pela participação no capital social de duas empresas, mais especificamente a Transportadora Toigo Ltda e a Toigo e Filho Ltda ME, como consta das telas online juntadas às fls. 9 e 10.

Inconformado com essa punição alegou inexistência de imposto para a incidência da multa fato que implica em crédito tributário nulo; e requereu o benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, porque cumprida a obrigação antes de iniciado qualquer procedimento de ofício. Impugnação à fl. 01.

A Autoridade Julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente em vista de que a lei n.º 8981/95 determina sua aplicação mesmo quando fora do prazo e reforçou sua posição com os entendimentos dados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes nos acórdãos n.º 01-02.776, de 14 de setembro de 1999 e n.º 0.833, de 8 de novembro de 1999; e pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp. n.º 208.087, no qual foi relator o Min. Hélio Mosimann. Decisão DRJ/FOZ n.º 791, de 19 de março de 2001, fls. 14 a 17.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº : 102-45.231

Tempestivamente apresenta recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes ratificando as alegações interpostas junto à primeira instância, fl. 11.

Depósito para garantia de instância, fl. 24.

É o Relatório.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº : 102-45.231

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso observa os requisitos da lei e dele conheço.

Duas são as alegações do recorrente: em primeiro, a ausência de imposto em sua Declaração de Ajuste Anual, fato que levaria à base de cálculo da penalidade ser nula e portanto implicaria em igual crédito tributário; em segundo, o benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do CTN, em virtude da entrega ter ocorrido antes de qualquer iniciativa de procedimento de ofício.

Na primeira situação, segundo o recorrente, a penalidade dependeria da existência de imposto para sua formalização no mundo jurídico, de acordo com os artigos 789, 835 e 839 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

O artigo 789 permite ao Ministro da Fazenda estabelecer condições e limites para a dispensa de apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, enquanto o artigo 835, estabelece critérios e condições para a revisão das referidas declarações, e o artigo 839, dispõe sobre o objeto do lançamento referir-se aos rendimentos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como aos acréscimos patrimoniais. Como se observa o conteúdo de tais artigos não guarda relação com o fato gerador da obrigação acessória, dado pelo artigo 11 da Lei n.º 8981/95 e com a fundamentação da penalidade, artigo 88 do citado ato legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

Como claramente previsto no artigo 88 dessa lei, incisos I e II, ou a penalidade moratória incide sobre o imposto de renda devido, inciso I, ou quando este inexistente, terá valor mínimo equivalente a 200 (duzentas) Unidades Fiscais de Referência – UFIR, inciso II, “a”.

Logo, não assiste razão ao recorrente sobre a impossibilidade do lançamento por inexistência da base de cálculo do imposto, pois devida a penalidade em seu valor mínimo.

Quanto à segunda situação levantada pelo recorrente, verifica-se buscar o benefício da espontaneidade, pela aplicação das disposições do artigo 138 do CTN, à entrega da declaração antes de iniciado qualquer procedimento de ofício.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

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.

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. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

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.

Logo, não se aplicando a exclusão da responsabilidade às infrações decorrentes de não cumprimento de obrigações já conhecidas do fisco, o campo de abrangência diz respeito àquelas intencionalmente ocultadas. Assim, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

do capital pelo atraso. Além de ter por algo que está legalmente apresentado ao Fisco ou prevista a mora em lei, a penalidade moratória tem percentual de incidência inferior porque visa apenas a indenização do Estado pela mora no cumprimento da obrigação. As 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.

Resta observar que os julgados citados tanto pelo recorrente quanto pela Autoridade Julgadora de primeira instância apenas constituem-se jurisprudência administrativa ou judicial que produzem efeitos entre as partes litigantes. Assim, como evidenciada jurisprudência favorável ao interesse do

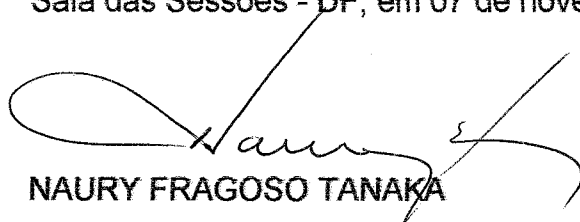


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000282/2001-47  
Acórdão nº. : 102-45.231

recorrente no sentido de excluir a responsabilidade pela infração, também possível citar farta jurisprudência judicial e administrativa contrária a esse fim, e por esse motivo entendo desnecessário outros comentários a respeito do assunto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2001.



NAURY FRAGOSO TANAKA