

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11040.001303/96-79
Recurso nº : 123.685
Matéria : IRPJ – EXS.: 1993 a 1995
Recorrente : GADEA & CIA. LTDA. - ME
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 09 DE NOVEMBRO DE 2000
Acórdão nº : 105-13.373

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O artigo 138 do CTN refere-se à exclusão da responsabilidade pessoal do agente que cometeu infração penal, não se constituindo norma de direito tributário material. O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa por atraso na entrega da declaração.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GADEA & CIA LTDA. – ME.

ACORDAM os Membros da Quinta 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 Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relatora), Ivo de Lima Barboza, e José Carlos Passuello que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

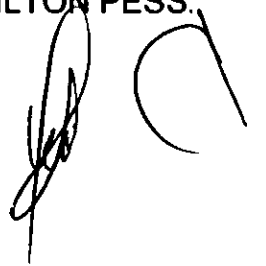

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA – RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2001

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: **ÁLVARO BARROS BARBOSA**, **MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA** e **NILTON PÊSS.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373
Recurso nº. : 123.685
Recorrente : GADEA & CIA. LTDA. – ME

RELATÓRIO

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada contra a contribuinte em epígrafe, fundamentada basicamente no art. 88 da Lei nº 8.981/95, relativo à cobrança da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, referente aos exercícios financeiros/anos calendários de 1992/1993 a 1994/1995.

Inconformada com o procedimento fiscal, a contribuinte protocolizou peça impugnatória tempestiva onde solicita o cancelamento do lançamento. Alega para isso, basicamente, que ao apresentar a sua declaração de forma espontânea, mesmo que fora do prazo, estaria amparada pelo previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Transcreveu, ainda, acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes que suportam seu entendimento.

A decisão de primeira instância está assim ementada:

“- A penalidade por descumprimento de obrigação acessória não está ao abrigo do art. 138 do Código Tributário Nacional, onde se trata do descumprimento da obrigação principal, que tem como objeto o pagamento do tributo e não uma prestação com prazo certo, como é o caso do lançamento sob análise.

- O valor de penalidade a ser aplicado nos exercícios de 1994 e 1993 é equivalente aquele referente ao mínimo do art. 723 do RIR/80, 92,50 UFIRs e não 150 UFIRs conforme lançado.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

Intimada da decisão supra em 07 de julho de 1997, a interessada apresentou Recurso Voluntário para este Conselho, no dia 06 de agosto do mesmo ano, fundamentado nos mesmos argumentos constantes da impugnação.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

VOTO VENCIDO

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

O presente recurso preenche todos requisitos legais, portanto, dele conheço.

Como deflui do relatado, submete-se novamente à decisão desta Câmara a questão da aplicabilidade de multa nas hipóteses em que o sujeito passivo apresenta espontaneamente, mas a destempo, a DIRPJ.

As razões opostas pela d. Delegacia de Julgamento para manter a exação ora combatida são, em síntese, as seguintes:

1 – segundo os doutos, as multas são de duas espécies distintas: as de mora, ou compensatórias/indenizatórias, e as penais, punitivas.

2 – a legislação específica estabelece a aplicabilidade da multa por atraso da entrega da declaração, ainda que ocorra antes do início da ação fiscal, e sem prejuízo de outras sanções cabíveis ao sujeito passivo;

3 – admitir que a denúncia espontânea exclua a imposição da multa implica dizer que fica negada a obrigação de fazer ou não fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo;

4 - por último, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, razão porque seria incontornável a cobrança da pena prevista em lei.

Ao contrário, entretanto, as próprias razões expendidas pela douta Delegacia militam em desfavor de sua tese.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

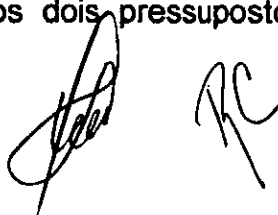
Com efeito, em primeiro lugar, desde o advento do Código Tributário Nacional não existe mais a distinção, em matéria de direito tributário, entre multas administrativas e multas penais, ou entre multas indenizatórias e multas punitivas. Nesse sentido o ensinamento do Supremo Tribunal Federal, em julgado até hoje honrado e venerado, da lavra do eminente Ministro Cordeiro Guerra (RE nº 79.625).

Assim, quando o artigo 138 do CTN exclui a responsabilidade por infrações denunciadas espontaneamente, vale dizer, antes de qualquer ação fiscal, não faz distinção acerca da pena assim excluída: a administrativa ou a punitiva, pois ambas recebem uma única definição e um único tratamento no direito tributário positivo em vigor. E não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, especialmente quando se trata de norma que afeta tanto a obrigação principal (na qual se converte a acessória não cumprida) quanto a pena (administrativa ou punitiva, indistinguidas no direito tributário em vigor).

De fato, tanto no que concerne à obrigação tributária principal quanto no que interessa às penas, é indispensável a tipicidade cerrada, a estrita legalidade, que estão excluídas no texto de lei de natureza complementar que extingue, sem ressalvas, a responsabilidade por infrações espontaneamente denunciadas pelo sujeito passivo.

Relevante anotar, nesse passo, que é – *data venia* – inteiramente equivocada a conclusão posta no sentido de que o artigo 138 do CTN somente abrange falta de recolhimento de tributo (obrigação principal), não alcançando os cumprimentos extemporâneos de obrigações acessórias.

Com efeito, em primeiro lugar o descumprimento de obrigação acessória tem o condão de transformá-la em obrigação principal, *ex vi* do disposto no CTN. Em segundo lugar, a norma do artigo 138 é clara ao excluir a responsabilidade do sujeito passivo quando cumulativamente atendidos dois pressupostos: a) que a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

denúncia tenha precedido qualquer ação fiscal; b) que se faça o recolhimento do tributo devido, se for o caso.

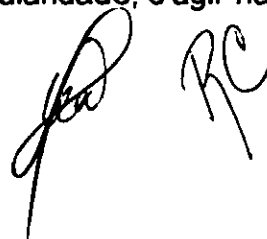
Ora, o segundo pressuposto admite que o recolhimento do tributo pode ser ou não devido, na hipótese de que trata. E não será devido sempre que a infração denunciada diga respeito apenas a obrigação acessória.

Enfim, de nenhuma maneira, diante dessa dicção da norma sob análise, se pode concluir que ela apenas abrange cumprimento tardio de obrigação principal: a norma é explícita ao abranger por igual denúncias espontâneas de descumprimento tempestivo de obrigações acessórias.

Por fim, vale salientar que, de fato, a exclusão da responsabilidade pela infração, quando o sujeito passivo cumpre espontaneamente, mas com atraso, a obrigação acessória, não torna inócuo o prazo que a lei estipula para aquele cumprimento da obrigação. Ao oposto, o sujeito passivo fica sujeito à multa desde que atrasa, de sorte que não fica a seu talante o momento em que deve ser cumprida a obrigação.

A afirmação de alguns, no sentido de que a ação fiscal decorrente do descumprimento da obrigação de entrega da declaração é **“extremamente improvável”**, deve ser rejeitada com veemência.

Com efeito, o Código Tributário Nacional estipula deveres para ambas as partes na relação obrigacional: tanto para o sujeito passivo quanto para o sujeito ativo. Deve aquele apresentar declarações, que em princípio são periódicas e sofrem análise pela Receita, pena de inutilidade. Ao sujeito ativo cumpre examinar aquelas declarações, verificar se estão sendo entregues com regularidade, e agir na hipótese de falta.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

Como bem recorda a d. Delegacia, o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, pena de responsabilidade funcional. A obrigação tributária converte-se em principal, por seu mero descumprimento, e assim é obrigação da autoridade fiscal, pena de responsabilidade, verificar com a devida periodicidade o cumprimento daquela obrigação de apresentar declarações, coisa que pode fazer até por mecanismos automáticos e recurso de computadorização, constituindo o crédito tributário correspondente à multa aqui em tela pelo lançamento, pena de responsabilidade.

Pressupor que a Fazenda restará inerte, esperando sempre que o Contribuinte cumpra todos os deveres, e que é extremamente improvável que a repartição se ocupe, ao menos, de acompanhar em seus sistemas on-line, o comparecimento regular do sujeito passivo na prestação das informações que lhe são exigidas por lei, é inteiramente despropositado, e de maneira alguma constitui razão para apenar o sujeito passivo. Implica, na verdade, em negativa do dever de lançar, insculpido no artigo 142 do CTN, seja o crédito relativo à obrigação principal propriamente dita, seja o crédito relativo à obrigação principal decorrente de conversão de obrigação acessória em principal por descumprimento.

Feitas as considerações acima, voto pelo provimento integral do recurso para que se cancele a exigência fiscal de multa de mora, excluída sempre que o contribuinte cumpre suas obrigações anteriormente à qualquer procedimento fiscal.


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA – RELATOR DESIGNADO

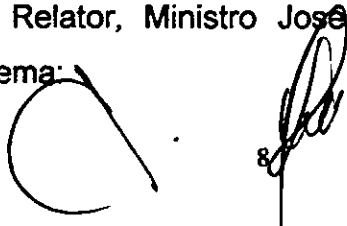
O recurso é tempestivo e foi admitido por ocasião de seu julgamento, na Sessão de 09 de novembro de 2000.

Conforme constou do relatório, o litígio tratado nos presentes autos se refere à manutenção da exigência da multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos da Recorrente, relativas aos exercícios financeiros de 1993 a 1995, tendo a ilustre Conselheira-relatora do julgado, Dra. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, entendido ser incabível a exação, por acatar a tese da defesa, no sentido de *que o contribuinte se beneficiou do instituto da denúncia espontânea, matéria na qual se erigiu a divergência.*

A polêmica acerca da aplicação do instituto da denúncia espontânea, *de que trata o artigo 138, do CTN, aos casos em que o Fisco constata o atraso no cumprimento de obrigações fiscais, tais como a da pessoa jurídica entregar a declaração de rendimentos nos prazos fixados pela administração tributária, parece-me encerrada, a nível de jurisprudência, com a publicação do Acórdão prolatado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no RE nº 190.388/GO (98/0072748-5), de 03/12/1998 (DJ de 22/03/1999), no qual aquela Corte, concluiu que a entidade *denúncia espontânea* não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte, de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.*

Pela relevância da análise da matéria coincidente com a tratada nos presentes autos, reproduzo, a seguir, trecho do voto condutor do aludido julgado, proferido pelo eminente Relator, Ministro José Delgado, o qual expressa, o meu entendimento acerca do tema:

HRT



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11040.001303/96-79
Acórdão nº. : 105-13.373

"A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerando acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento de obrigações fiscais.

"O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

"A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem a sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

"As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo.

"A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.

"(. . .)".

Assim, considerando que a infração que deu causa ao presente lançamento, se acha plenamente configurada nos autos, e estando a exigência da correspondente penalidade, em conformidade com a legislação que rege a matéria, constante do enquadramento legal do feito (em especial, o artigo 88, inciso II, da Lei nº 8.981/1995), voto no sentido de conhecer do recurso, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões – DF, em 09 de novembro de 2000


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA 