MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	13061.000030/96-41
Recurso nº.	:	113.473
Matéria	:	IRPJ - Ex: 1995
Recorrente	:	SEARA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E PLANEJAMENTO AGROPECUÁRIO LTDA.
Recorrida	:	DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de	:	17 de março de 1998
Acórdão nº.	:	104-16.057

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Lei nº. 8.981/95, art. 88, e CTN, art. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº. 8.981/95 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEARA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E PLANEJAMENTO AGROPECUÁRIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Elizabeto Carreiro Varão que negava provimento ao recurso. Apresentou declaração de voto a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE
RELATORA

FORMALIZADO EM: 15 MAI 1998

Processo nº. : 13061.000030/96-41
Acórdão nº. : 104-16.057

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13061.000030/96-41
Acórdão nº. : 104-16.057
Recurso nº. : 113.473
Recorrente : SEARA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E PLANEJAMENTO AGROPECUÁRIO LTDA.

RELATÓRIO

SEARA ASSISTÊNCIA TÉCNICA E PLANEJAMENTO AGROPECUÁRIO LTDA., jurisdicionado pela DRJ em Santa Maria - RS, foi notificada da exigência tributária no valor de R$ 828,70, pelo atraso da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1995, ano-base 1994.

Inconformada, a interessada apresentou impugnação tempestiva, fls. 01/02, alegando em sua defesa:

> "José Ricardo Tarasconi, juntamente com minha esposa, Leonice Taperello Tarasconi, constituímos a empresa com o intuito de melhorarmos nossa renda familiar. Esta empresa nunca entrou em funcionamento devido ao fato que o CREA - Conselho Regional de Engenharia Arquitetura e Agronomia não concedeu o registro por entender que haveria incompatibilidade entre o meu trabalho, na EMATER/RS, e o exercício deste na SEARA.
>
> Como a EMATER/RS, é uma empresa pública, a cada novo governo, sofre ameaça de extinção. Por este motivo não dava baixa na SEARA.
>
> Em 1993 solicitei ao Escritório de contabilidade do economista Vilson Ary Gomes Ferreira (que tratava dos compromissos da SEARA) providenciar a baixa da minha empresa.
>
> Ciente de que o Vilson tivesse dado baixa, não mais me preocupei com isso, até o momento em que, recebi correspondência da DRF de Santo Ângelo. De imediato regularizei a situação.
>
> Conversando com o Vilson este literalmente "tirou o corpo fora", portanto, pela irresponsabilidade deste cidadão, encontro-me nesta situação constrangedora.

O que me resta é argüir:

- como pagar obrigações, multas, etc ... de uma empresa que nunca gerou um centavo?

- na atual situação financeira que me encontro (com dificuldade de atender até as necessidades elementares de minha família) é justo pagar esta multa, embora legal, quando ocorre ainda tanta sonegação em nosso país?

Sei que os senhores não são os culpados e envidam todos os esforços para que a sonegação das grandes empresas tenham fim. Este é um problema da atual conjuntura política e econômica do País.

Embora eu seja responsável pela SEARA - Assistência Técnica e Planejamento Agropecuária Ltda. - ME, o descumprimento da legislação foi alheio a minha vontade e deveu-se ao Escritório de Contabilidade que me prestava serviços.

OBS.: IRPJ/1995 foi entregue em 15.02.96 conforme recibo anexo.

Isso posto, é o retrato da mais pura realidade, rogo-lhe (s) compreensão e anistia desta multa."

Às fls. 10/12, consta a decisão singular que deu destaque as suas justificativas:

"Preliminarmente é de se esclarecer que, uma vez estando mantido o CGC/MF da empresa, mantidas estão as relações jurídico-tributárias entre Fisco Federal e contribuinte, não as desqualificando a multa, a pouca, ou nenhuma atividade empresarial.

Por outro lado, a lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), em seu artigo 136, afirma que "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ... e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato." Assim, até por falta de previsão legal, não encontra amparo a argumentação da contribuinte.

Quanto ao pedido de anistia, ele só poderá ser feito às autoridades com competência para oferecê-la: Congresso Nacional para propô-la, e Presidente da República para sancioná-la.

Respeitante à legislação em que se enquadra a infração cominada, verifica-se que o parágrafo 2º, do artigo 88, da Lei 8.981/95, prevê o agravamento da multa equivalente a quinhentas UFIR em cem por cento, " sobre o valor anteriormente aplicado"; o que significa que, inexistindo anterior aplicação de penalidade, o agravamento não poderá ser imposto. "In casu", necessário se faz, destarte, o desagravo da multa; isto é, deverá ela permanecer com o valor equivalente a quinhentas UFIR - da época de sua aplicação - que é R$ 414,35 (quatrocentos e quatorze reais, e trinta e cinco centavos).

Pelo que do processo consta (fls. 04, recibo de entrega de declaração; fls. 08, informação), a multa de todo cabível é a prevista por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, tal como prevista no artigo 88, parágrafo 1º, "b"; em que pese, a Notificação de Lançamento de (fl.03) descrever os fatos como tendo ocorrido não entrega de Declaração. Malgrado isso, não se modifica o enquadramento legal, em se diferentemente descrever os fatos."

Conclui por julgar procedente em parte a exigência fiscal, desagravou a multa no valor de R$ 828,70, para R$ 414,35.

Ciente da decisão "a quo", a empresa interpôs recurso voluntário a este Colegiado, fls. 16/17, que foi lido na íntrega em sessão.

Às fls. 22/24, encontramos as Contra-Razões pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o Relatório.

Processo nº. : 13061.000030/96-41
Acórdão nº. : 104-16.057

V O T O

Conselheira MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, Relatora

Estando o recurso revestido de todas as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A entrega da Declaração de Rendimentos pelas pessoas físicas e jurídicas é obrigação legal, e a falta ou atraso em seu cumprimento enseja na cobrança de multa. A penalidade aplicável, encontra-se disciplinada, a partir de 1º de janeiro de 1995, pela Lei nº 8.981, que "Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.", e, em especial no disposto no seu artigo 88, 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 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 pessoas jurídicas;
>
> § 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento de multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado."

> § 3º - As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e o art. 60 da Lei 8.383, de 1991, não se aplicam às multas previstas neste artigo.
>
> § 4º - (Revogado pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995.)"

As normas sobre o valor das penalidades em vigor foram bastante divulgadas, tendo constado das instruções para preenchimento de declarações de ajuste, sendo o prazo de entrega destas, em 1995, prorrogado, para superar quaisquer dificuldades que pudessem ter ocorrido na obtenção de formulários e disquetes.

Não pode prosperar, também a assertiva de que, correspondendo a entrega de Declaração uma obrigação acessória, a penalidade decorrente de seu não cumprimento somente subsistiria no caso de haver infração referente á obrigação principal. Ou seja, não incidiria nos casos em que não houvesse apuração de imposto devido.

A exigência de multa não se confunde com a apuração de imposto de renda. O fato gerador da penalidade é o atraso no cumprimento da obrigação de prestar informações ao fisco. A obrigação acessória converte-se em obrigação principal, conforme disposto no § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

> Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> § 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Por outro lado, não pode prosperar o entendimento de alguns, que pretendem caracterizar a cobrança da multa como um confisco. A multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

A Constituição de 1988, veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, pelo que nem mesmo cabe a discussão sobre este tópico, haja visto tratar-se, nos presentes autos, de multa, penalidade pecuária prevista em lei, conforme transcrito acima.

Apenas a título de ilustração, transcreve-se definição constante da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional: "Artigo 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sobejamente demonstrada a legalidade da cobrança da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda, citados os dispositivos legais em que se fundamenta, a sua natureza de obrigação acessória e a decorrente impossibilidade de enquadrá-la como "confisco", cabe, finalmente, verificar se a ela pode ser oposta a figura da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN.

Reza o Artigo 138 do Código Tributário Nacional:

> "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."

O mestre ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o artigo acima transcrito (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 2ª Edição), assim se manifesta:

"**EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO**

Libera-se o contribuinte ou o responsável, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração.

A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do C. Penal: "O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados."

A cláusula "voluntariamente" do C.P é mais benigna do que a "espontaneamente" do C.T.N., que o § única desse art. 138, esclarece só ser espontânea a confissão oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

A *contrario sensu*, prevalece a exoneração se houve procedimento ou medida no processo sem conexão com a infração: *benigna amplianda*."

Do texto transcrito se depreende que a outorga do benefício pressupõe uma confissão, uma denúncia. Segundo DE PLÁCIDO E SILVA (in Vocabulário Jurídico, Vol. I e II, ed. Forense):

"CONFISSÃO - Derivado do latim *confessio*, de *confiteri*, possui na terminologia jurídica, seja civil ou criminal, o sentido de declaração da verdade feita por quem a pode fazer.

.....

Em qualquer dos casos, é a *confissão* o reconhecimento da verdade feita pela própria pessoa diretamente interessada nela, quer no cível, quer no crime, desde que ela própria é quem vem fazer a declaração de serem verdadeiros os fatos argüidos contra si, mesmo contrariando os seus interesses, e assumindo, por esta forma, a inteira responsabilidade sobre eles.

....."

DENÚNCIA - Derivado do verbo latino *denuntiare* (anunciar, declarar, avisar, citar), é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de *declaração,* que se faz em juízo, ou notícia que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado.

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.

....."

Segundo consta do Dicionário do Mestre AURÉLIO, *denunciar* significa "fazer ou dar denúncia de, acusar, delatar" "dar a conhecer, revelar, divulgar" "publicar, proclamar, anunciar" "dar a perceber, evidenciar". Em qualquer das acepções da palavra, existe o sentido de tornar pública, de conhecimento público um fato qualquer.

No caso em exame, o fato concreto é conhecido da autoridade fiscal - existe um prazo legal, prefixado em que deve ser cumprida a obrigação. O descumprimento tempestivo da obrigação de fazer implica na imposição da multa. Ocorrendo o fato gerador da multa no momento do decurso do prazo legal sem seu adimplemento, a cobrança, a

obrigatoriedade do pagamento independe de que o cumprimento extemporâneo da obrigação ser espontâneo, ou decorrente de intimação específica. Resta claro que a contribuinte se omitiu no dever de informar, deixando de prestar auxílio á fiscalização no exercício pleno de seu dever.

Pode-se afirmar, ainda, que a ausência de mecanismos de coerção legal, aplicáveis quando do não cumprimento de obrigações de prestação de informações, destituiriam a norma jurídica de justificativa para sua existência.

Cabe, finalmente, verificar se a citada lei contém algum dispositivo que dê guarida à tese da exclusão das microempresas do cumprimento da exigência. Contrariando o pretendido, a disposição contida no artigo 87 é taxativa:

> "Artigo 87 - Aplicar-seão às microempresas as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas."

Considerando que a ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido á entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso, ou especificamente o cálculo do valor da multa cobrada;

Entretanto, este mês, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciou a matéria em tela que teve como relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes que através do Acórdão CSRF/01-01.371, destacou em seu voto os seguintes argumentos:

> "Se o contribuinte não apresenta sua declaração de rendimentos e o fisco tem conhecimento desse fato, pode, desde logo, multá-lo. A administração pode também, investigando essa possibilidade, intimá-lo para apresentar informações a respeito e o contribuinte apresentá-la. Nas duas situações, o sujeito passivo estará sujeito à penalidade em foco , pois o fisco, nas duas hipóteses, tomou a iniciativa prevista no parágrafo único do art. 138 do CTN.

Não diz> a lei que o contribuinte que cumpra a obrigação, antes de qualquer procedimento do fisco, não se eximirá da sanção.

Se o fizesse, estaria em conflito com a lei complementar e a sua inconstitucionalidade seria manifesta.

Como a lei não cometeu essa heresia, sua interpretação há de ser feita em consonância com as diretrizes da lei hierarquicamente superior, dentro da sistemática legal em que se insere. Logo, o seu comando deve ser assim entendido: a pessoa física ou jurídica estará sujeita à multa ali prevista, quando não apresentar sua declaração de rendimentos ou quando a apresentar fora do prazo, ficando, todavia, eximida da multa se cumprir a obrigação antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa.

Não há, pois, conflito da Lei nº. 8.981/95 com o art. 138 do CTN. O conflito é da interpretação dada a essa lei pelo fisco e pela Câmara recorrida com art. 138 do CTN. "Data vênia", por via de interpretação, dá-se à legislação um sentido que ela não possui.

É irrelevante para o art. 138 que a infração seja de natureza substantiva ou formal. Ele se aplica a ambas. A melhor Doutrina é uníssona nesse entendimento (Rubens Gomes de Sousa, "in" Compêndio de Legislação Tributária; Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário; Fábio Fanucchi, no seu Curso de Direito Tributário Brasileiro; Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro; e Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro). E nesse sentido o pronunciamento da Primeira Turma do STF, à unanimidade, no RE nº. 106.068-SP, no voto do Presidente e Relator, Ministro Rafael Mayer, e no acórdão unânime da 2ª Turma do STJ-R. Esp. 16.672-SP-Rel. Ministro Ari Pargendler - DJU, de 04/03/96, p. 5.394 e IOB - Jurisprudência, 9/96, dentre outros pronunciamentos do Poder Judiciário, e a própria Jurisprudência Administrativa.

Realmente não seria lógico e de bom senso que o legislador permitisse a denúncia espontânea para a falta de pagamento de imposto e não a aceitasse para as infrações de ordem formal., como bem assinala o ilustre Conselheiro Waldyr Pires de Amorim, no voto que conduziu o Acórdão nº. 104-09.137 e que foi adotado nos acórdãos paradigmas.

Por fim, cumpre consignar que o conceito jurídico prevalece, na interpretação do Direito, sobre o sentido comum da palavra. E sob esse enfoque o vocábulo **denúncia**, segundo De Plácido e Silva, em sua consagrada obra "Vocabulário Jurídico", tem a seguinte definição:

> "DENÚNCIA - Derivado do verbo latino denuntiare (anunciar, declarar, avisar, citar) é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de declaração, que se faz em juízo, ou notícia, que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado.
>
> 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."

Igualmente, José Naufel, "in" Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, conceitua o termo denúncia:

> "DENÚNCIA - Ato ou efeito de denunciar. Ato, Verbal ou escrito, pelo qual alguém leva ao conhecimento da autoridade competente, um fato irregular contrário à lei, à ordem pública ou a algum regulamento, suscetível de punição."

Por tais razões, passo a adotar o entendimento da C.S.R.F., razão pela qual oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1998

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13061.000030/96-41
Acórdão nº. : 104-16.057

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

Conforme constante no Relatório da ilustre Conselheira Maria Clélia Pereira de Andrade, a matéria em litígio refere-se à aplicação de multa em decorrência do decorrência da entrega extemporânea da declaração de rendimentos, no exercício de 1995, embora tenha havido espontaneidade.

Esta Câmara, até às sessões realizadas no mês anterior (fevereiro/98), julgava a matéria e, por maioria de votos, mantinha a exigência constituída, votando esta Conselheira também pela negativa ao recurso voluntário do sujeito passivo.

Entretanto, conforme já mencionado pela Conselheira-relatora, a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, tribunal administrativo superior, em sessão realizada neste mês, ao apreciar a matéria, por maioria de votos, decidiu não ser cabível a aplicação da multa ora em julgamento quando o sujeito passivo, embora a destempo, cumpre sua obrigação acessória espontaneamente.

Naquela assentada, como Presidente desta Quarta Câmara, esta Conselheira participou do julgamento, votando no sentido de ser passível a exigência da multa, em coerência com os votos por mim proferidos nesta Câmara, sendo vencida naquela instância superior.

Processo nº. : 13061.000030/96-41
Acórdão nº. : 104-16.057

Entretanto, curvo-me ao julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face do princípio da justiça fiscal e acompanho o voto da ilustre Conselheira-relatora.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1998

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO