



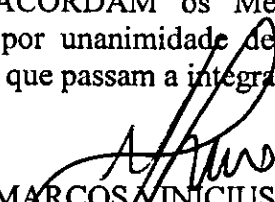
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 13127.000143/2005-50
Recurso nº 153.606 Voluntário
Matéria IRF - Ex.: 2000
Acórdão nº 107-09095
Sessão de 14 de junho de 2007
Recorrente CONSELHO ESCOLAR PREVISTO DE MORAIS
Recorrida 4ª TURMA/DRJ/BSB-DF

IRPJ – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIPJ – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se configura denúncia espontânea o cumprimento da obrigação acessória após haver decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, CONSELHO ESCOLAR PREVISTO DE MORAIS.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
Presidente


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR AD HOC

24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Natanael Martins, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Renata Sucupira Duarte (Relatora Originária), Jayme Juarez Grotto e Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada). Ausente Justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

Relatório

CONSELHO ESCOLAR PREVISTO DE MORAIS, pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado contra decisão proferida pela Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF (fls. 28/30), que julgou procedente a cobrança da multa regulamentar pelo atraso na entrega da Declaração de Informações - DIPJ do exercício de 2000, formalizada através do auto de infração de fls. 04, no valor de R\$414,35.

Impugnando o lançamento, argüiu que a DIPJ teria sido entregue espontaneamente, portanto sob o amparo do instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Federal - CTN, tendo a Turma de julgamento de primeiro grau proferido decisão assim ementada:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2000

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES - DIPJ

A entrega da DIPJ, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos, não caracteriza a espontaneidade prevista no Art. 138 do Código Tributário Nacional com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.

Lançamento Procedente”

Cientificada dessa decisão em 10 de julho 2006 (AR. de fls. 33), no dia 09 seguinte interpôs recurso voluntário a este Conselho (fls. 34/40), perseverando nos argumentos impugnativos, mediante a transcrição de posições doutrinárias e de decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF do Ministério da Fazenda e de julgados do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator *ad hoc*.

O recurso é tempestivo e assente em lei, tendo sido conhecido.

O lançamento em causa versa sobre a cobrança de multa pelo cumprimento de obrigação acessória relativa à entrega da Declaração de Informações – DIPJ fora do prazo.

Referida matéria tem sido amplamente debatida no âmbito do contencioso administrativo, estando consolidado o entendimento de que, em se tratando de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, como no presente caso, não caberia a aplicação do instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, a cujo entendimento associou-se o Colegiado.

A propósito, pede-se vênua para transcrever excertos do voto proferido pelo i. Conselheiro Nelson Lóssio Filho, no acórdão nº 108-08.166, sessão de 25/01/2005, que se adota como razões de decidir:

“(…).

Não posso concordar com a pretensão da contribuinte de não acatar a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, prevista no art. 88, inciso II e § 1º alínea “b” da Lei nº 8.981/95, alegando a denúncia espontânea contida no art. 138 do Código Tributário Nacional. O referido artigo insere-se no capítulo da Responsabilidade por Infrações do CTN e deve ser interpretado em conjunto com os art. 136 e 137 do mesmo código, onde é tratada a responsabilidade do agente em relação às infrações conceituadas em lei como crime ou dolo específico, eximindo-se o infrator, no caso da comunicação do fato à autoridade tributária, da responsabilidade, exigindo-se apenas o recolhimento, se for o caso, do tributo devido e dos juros de mora.

Nessa linha, para apoiar a fundamentação, transcrevo parte do voto do acórdão nº 108-04.777, de 09/12/97, da lavra do ilustre conselheiro José Antônio Minatel:

“Para que não se afaste da sua dicção intelectual, é de suma importância que se tenha presente o contexto em que se insere a regra sob análise, ou seja, o artigo 138 integra um conjunto de normas que compõem o Capítulo V do Código Tributário Nacional, voltado para disciplinar o instituto da “RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA”, mais precisamente, a “Responsabilidade por Infrações”, como acena expressamente o título atribuído à sua Seção IV.

Com essa missão, estabelece o art. 138 do CTN:

"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."

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 consequências 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 é 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 às 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 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

4 

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".

A denúncia espontânea está relacionada a fato desconhecido da administração tributária, fato ocultado pelo sujeito passivo no campo da incidência tributária e que posteriormente é levado ao conhecimento do Fisco, revelando detalhes da apuração do tributo, estando nela contidos dois elementos distintos: a notícia da infração cometida e o recolhimento do tributo acrescido dos encargos moratórios.

No caso em questão, a autoridade da Secretaria da Receita Federal tinha conhecimento da omissão na apresentação da declaração de rendimentos do exercício de 1997, porque se tratando o IRPJ de tributo sujeito à sistemática chamada de lançamento por homologação, em que o sujeito passivo exerce a função de determinar e liquidar a obrigação tributária, os controles internos do Fisco acusariam em determinado tempo a falta cometida. Claro está que a omissão era de seu conhecimento, não cabendo, portanto, a invocação da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Este é o entendimento de Luciano Amaro a respeito do assunto, expresso em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*:

"Na opinião de Mitsuo Narahashi o meio de compatibilizar os dois dispositivos (art. 138 e 134) do CTN é entender que somente é exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso (não pagamento de tributo lançado,

de cuja existência, pois, o Fisco, tem efetivo conhecimento), não há o que “denunciar ‘espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora”.

Além do mais, entendo ser este Conselho fórum incompetente para negar eficácia à Lei Ordinária nº 8.981/95, regularmente ingressada no mundo jurídico. Assim, o art. 88 é claro ao prever aplicação de penalidade para aquele que não cumprir o prazo para a apresentação da Declaração de Rendimentos, *in 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 quênão 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.

§ 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da 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 art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo”.

Com efeito, negar aplicação à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, na hipótese de comparecimento espontâneo, implica certamente em mutilar as regras do nosso ordenamento jurídico, porque, caso fosse admitido que a sanção pudesse ser excluída pela espontaneidade no cumprimento da obrigação, estaria sendo consagrada uma contradição cujo significado seria a negativa do atraso já consumado, visto que não cumprir a

exigência no prazo fixado [não] resultaria em sanção alguma. Assim, inadmissível a aplicação da denúncia espontânea ao caso em voga.

Vejo que o judiciário adotou a linha de raciocínio de que não ocorre o instituto da denúncia espontânea nos casos de entrega de declaração de rendimentos fora do prazo, antes de qualquer procedimento de ofício, como podemos observar nas ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça a seguir transcritas:

“Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira

Turma –Relator Ministro José Delgado – sessão de 03/12/98:

Ementa:

“Tributário. Denúncia Espontânea. Entrega Com Atraso de Declaração de Imposto de Renda.

1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4. Recurso provido.”

Voto:

“O exmo. Sr. Ministro José Delgado (relator): Conheço do recurso e dou-lhe provimento.

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

“Recurso Especial nº 208.097-Paraná (99/0023056-6)

Ementa:

Tributário. Denúncia Espontânea. Multa Pelo Atraso na Entrega da Declaração do Imposto de Renda. Recurso da Fazenda.

Provimento.”

Voto:

O Senhor Ministro Hélio Mosimann:

“Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema – aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda – que, “em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art. 138 do CTN, aplicável à espécie”.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

“Tributário. Denúncia Espontânea. Entrega Com Atraso de Declaração de Imposto de Renda.

1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

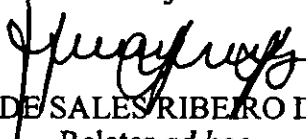
8



4. Recurso provido. (Resp. nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ. de 22.3.99)”.

Esses são os fundamentos pelos quais o Colegiado, seguindo entendimento da relatora original, negou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2007.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
Relator *ad hoc*