



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Recurso nº. : 116.905  
Matéria : IRPJ – Ex. 1995  
Recorrente : BLM ESTUDOS E PESQUISAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 12 de novembro de 1998  
Acórdão nº. : 104-16.728

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 BLM ESTUDOS E PESQUISAS LTDA.

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

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº : 104-16.728  
Recurso nº : 116.905  
Recorrente : BLM ESTUDOS E PESQUISAS LTDA.

RELATÓRIO

BML ESTUDOS E PESQUISAS LTDA., jurisdicionada pela DRJ em BELO HORIZONTE - MG, foi notificada do lançamento para recolhimento do crédito tributário relativo à multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1995, ano-base de 1994.

Irresignada, a empresa apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese:

- que entregou sua declaração do imposto de renda pessoa jurídica a destempo, porém amparada no instituto da denúncia espontânea, com fundamento no art. 138 do CTN;
- que o Sr. Auditor, entendeu não ser cabível a denúncia espontânea, por se tratar de desobediência ao prazo fixado para atender a obrigação acessória;
- que o notificante faz distinção onde a lei não faz; ao intérprete, em matéria tributária, não é permitido fazer interpretação restritiva onde a lei não restringiu expressamente;
- entende que quando o art. 138 diz "... acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido..." é exatamente porque a penalidade acessória não é exigida, mas apenas o tributo devido e dos juros de mora.
- A norma aludida não é restritiva ou limitativa, em contrário, determina a exclusão de responsabilidade em função da denúncia;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

- A norma aludida não é restritiva ou limitativa, em contrário, determina a exclusão de responsabilidade em função da denúncia;
- Requer o cancelamento da notificação.

Às fls., consta a decisão da autoridade de primeira instância, que entende que:

De acordo com o art. 856 do Regulamento do Imposto de Renda, as pessoas jurídicas, inclusive as microempresas, deverão apresentar, em cada ano-calendário, até o último dia útil do mês de abril, declaração de rendimentos, demonstrando os resultados auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, sendo que, as empresas tributadas com base no lucro presumido, deveriam entregar suas declarações até 31 de maio de 1995, conforme IN nº 107/94. Invoca e transcreve toda a legislação que entende pretinente à matéria em tela, tece comentários sobre as multas moratórias e discorda das alegações da impugnante no tocante a espontaneidade no cumprimento da obrigação. Salaria que a multa foi aplicada como determina a legislação tributária, não podendo a autoridade administrativa (lançadora e julgadora), em face do caráter plenamente vinculado de sua atividade, deixar de cumpri-la. Decide por julgar procedente o lançamento.

Ciente da decisão "a quo", a empresa interpôs recurso voluntário a este Colegiado, que foi lido na íntegra em sessão.

É o Relatório.



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

Processo nº : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº : 104-16.728

**VOTO**

**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;**



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

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

§ 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.



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

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

**§ 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 pecuniária 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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

**\*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



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

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

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, destituíam a norma jurídica de justificativa para sua existência.

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, 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/01-02.369, 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**



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

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

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" Compênio 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,



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

Processo nº. : 13609.000047/96-64  
Acórdão nº. : 104-16.728

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 12 de novembro de 1998

**MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE**