



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

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Recurso nº. : 127.202

Matéria : IRPF - EX.: 1995

Recorrente : IVO SILVEIRA DOS ANJOS

Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG

Sessão de : 16 DE OUTUBRO DE 2002

Acórdão nº. : 102-45.754

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - EX.: 1995
- A entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física a destempo não constitui denúncia espontânea na forma do artigo 138 do CTN, Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IVO SILVEIRA DOS ANJOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, César Benedito Santa Rita Pitanga, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

Recurso nº. : 127.202

Recorrente : IVO SILVEIRA DOS ANJOS

R E L A T Ó R I O

O processo tem por objeto o lançamento, mediante Auto de Infração, de 15 de dezembro de 2000, da penalidade pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física relativa ao exercício de 1995, que resultou em crédito tributário em valor de R\$ 165,74, fl. 3. O cumprimento da referida obrigação acessória ocorreu, a destempo, em 29 de dezembro de 1999, conforme consta do referido lançamento.

Teve por fundamento os artigos 788, 836, 838, 871, 926 e 964 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, o artigo 88 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995; o artigo 30 da lei n.º 9249, de 26 de dezembro de 1995; o artigo 43 da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996, o artigo 27 da lei n.º 9532, de 10 de dezembro de 1997; o artigo 2.º da IN SRF n.º 25, de 18 de março de 1997; IN SRF n.º 91, de 24 de dezembro de 1997, e o artigo 29 da Medida Provisória n.º 1973-68, de 23 de novembro de 2000.

A decisão monocrática de primeira instância considerou o feito procedente pela entrega a destempo, e em face de estar o contribuinte sujeito à dita obrigação acessória por subsumir-se a uma das condições que impunha o seu cumprimento, mais especificamente, a decorrente da participação societária na empresa Indústria de Aguardente Monte Belo, CNPJ 19.311.844/0001-81.

Afastou o benefício da espontaneidade decorrente do artigo 138 do CTN considerando que o descumprimento do prazo determinado para a obrigação acessória faz nascer à infração tributária e esta não se elide pela satisfação a destempo.



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

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

Inconformado com a referida decisão, dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fl. 25, onde ratificou alegação anterior sobre o benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do CTN. Questionou sobre a impossibilidade de utilização desse benefício se não aplicável na presente situação. Para essa colocação aduziu que o cumprimento da obrigação a destempo revestiu-se dos requisitos exigidos pela espontaneidade ou seja: cumprimento antes de qualquer procedimento da administração tributária, enquanto ausente o recolhimento do tributo porque não apurado nenhum saldo de imposto.

Principais documentos que integram o processo.

Auto de Infração, fl. 3, Impugnação, fls 1 a 9.

Telas online indicativas da participação na empresa Indústria de Aguardente Monte Belo, CNPJ 19.311.844/0001-81, fl. 17.

Decisão DRJ/JFA n.º 677, de 30 de abril de 2001, fls. 18 a 21.

Recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 25.

Depósito para garantia de instância, fl. 34.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

V O T O

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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 e decorre do artigo 9.º da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990.

Constitui-se, portanto, elemento indispensável ao fisco para o exercício de suas funções arrecadatória e fiscalizatória, motivo para o prazo de sua entrega encontrar-se fixado através de ato normativo da Secretaria da Receita Federal, que uma vez não observado sujeita o infrator à penalidade prevista no artigo 88, da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995.

Conforme dispõe o artigo 115 do CTN a obrigação acessória tem origem na legislação aplicável e se constitui em qualquer situação impositiva de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Diferencia-se desta última 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 outra 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13652.000009/2001-87

Acórdão nº.: 102-45.754

Assim, essa exigência evidencia a presença de ato legal determinativo de uma obrigação fiscal acessória – impositor - e um outro punitivo – coator - pelo eventual descumprimento. Essa é a regra geral dos atos legais impositores de deveres aos cidadãos.

Com lastro nessa necessidade legal surge a primeira oposição à corrente que entende a denúncia espontânea excludente, indistintamente, dos diversos tipos de penalidades. Segundo esse raciocínio, inerte o fisco, o tributo declarado e não pago no vencimento deve ser acrescido apenas dos juros moratórios; de outro lado, as obrigações acessórias em atraso, mas não objeto de ação fiscal, despidas de penalidades, pois todas incluem-se no conceito de denúncia espontânea.

No entanto, incoerência presente se o dispositivo legal fixador de prazo para o cumprimento de obrigações, acessórias ou principais, seja sobreposto por outro que permita o atraso mediante pagamento do principal acrescido de juros moratórios ou, no caso das obrigações acessórias, o cumprimento a destempo sem qualquer ônus. Aqui, não se trata de antinomia, mas determinação complexa, carente da correta interpretação.

Seguindo a interpretação literal, teríamos aplicação do comando legal a qualquer infração tributária, e consequente incentivo à permanência dos contribuintes no campo da ilegalidade porque, a qualquer momento, poder-se-ia cumprir as obrigações acessórias ou quitar os tributos em atraso como denúncia espontânea. Nesse passo, desnecessárias as multas moratórias, pois todas as obrigações, quando cumpridas a destempo, constituir-se-iam denúncia espontânea, não sujeitas a penalidades.



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

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

Devemos ter em mente que a denúncia espontânea, de um lado, objetiva diminuir o trabalho do fisco e incrementar a arrecadação pela atitude reparadora deflagrada pelo contribuinte; de outro, visa trazer o infrator para o campo da legalidade, de maneira que, ao oferecer à Administração Tributária eventuais ilícitos fiscais desconhecidos do Fisco e revestidos de caráter doloso, seja-lhe permitido quitar o tributo, e, como prêmio, desonerar-se de eventuais penalidades e respectivo processo na área penal.

O referido texto legal encontra-se inserido no capítulo V do CTN, que tem por objetivo dispor sobre a Responsabilidade Tributária, e demonstra a vontade do legislador em referir-se a esse tema, distinto da exclusão de penalidades. Nas seções em que se encontra dividido visualiza-se a preocupação quanto àqueles que podem ter ligações com o crédito tributário e a atribuição da possível responsabilidade por infrações.

Mais especificamente, a seção IV contém dispositivos sobre a intenção do agente ou responsável para praticar o ato incorreto (art. 136), quanto às infrações ligadas à área criminal e tidas como pessoais ao agente (art. 137), e sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138).

“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.”



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

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

De início, observa-se que o texto legal não contém qualquer alusão à eliminação de penalidades, mas dirige-se à exclusão da responsabilidade por infrações.

Alguns requisitos devem ser observados para que haja a exclusão da responsabilidade:

- a) Constituir-se denúncia;
- b) ser espontânea pois antes de iniciado qualquer procedimento do fisco;
- c) acompanhada pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios; e,
- d) acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios; ou,
- e) do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Quanto ao primeiro requisito, destaca-se a necessidade da ação constituir-se apresentação de fato ilegal desconhecido do fisco, seja envolvendo a incidência tributária, seja relativa a outros aspectos fiscais.

Para que haja denúncia de algo, necessário o desconhecimento do sujeito ativo sobre a sua existência. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, versão 3.0, 1999, denúncia significa: ato ou efeito de denunciar, acusação secreta ou não que se faz de alguém, com base ou sem ela, em falta ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

crime cometido. Ainda, por Deocleciano Torrieri Guimarães, em Dicionário Técnico Jurídico, o ato de imputar a alguém a prática de uma infração penal.

Nesse andar, os fatos devidamente escriturados, aqueles constantes de declarações ou de documentos fiscais conhecidos do fisco não podem constituir-se denúncia à Administração Tributária pois de seu conhecimento.

Assim, a parcela do saldo do imposto de renda constante da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, conhecida do fisco porque constante de seus arquivos, e não paga no vencimento, encontra-se fora do campo de abrangência do texto legal em comento e sujeita à penalidade moratória pelo atraso no pagamento.

Ao contrário, a venda de um bem mediante contrato “de gaveta”, omitida na declaração de ajuste anual para não pagar o respectivo imposto de renda sobre o ganho de capital constitui-se ato desconhecido do fisco **e pode ser objeto da aplicação do texto legal, desde que obedecidos os demais requisitos.** Assim, esclarecido ao contribuinte sobre quando pode a denúncia espontânea ser utilizada.

Outro aspecto a considerar quanto à determinação legal refere-se ao objetivo de excluir a responsabilidade pela infração. Regra geral, as infrações tributárias comuns não trazem consigo a intenção criminosa do autor. Assim, a inadimplência, as omissões, os erros de valores nas deduções, os pagamentos incorretos, entre outras, constituem-se faltas, apenas, tributárias, que não geram maiores preocupações ao legislador pois despidas de vinculação com a área penal. Portanto, meras infrações fiscais sanáveis em procedimento de ofício pela ação da Administração Tributária ou, a qualquer momento, pelo próprio infrator.



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

Processo nº : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

Também deve a denúncia ser espontânea, isto é, antes de iniciado qualquer procedimento do fisco. Óbvia essa determinação legal, uma vez que em situação contrária, não seria espontânea pois sob ação fiscal. Do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, artigo 7.º, § 1.º, temos que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e dos demais envolvidos em relação aos atos anteriores.

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

....

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

De outra forma, admitindo a denúncia espontânea após o início do procedimento de ofício, letra morta à presença fiscal pois os infratores teriam o mesmo tratamento daqueles que cumprem suas obrigações tributárias na forma da lei. Assim procedendo, desnecessária a lei, pois, cumprida ou não, os tratamentos seriam iguais.

Os demais requisitos dizem respeito à denúncia espontânea ser acompanhada pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, se for o caso, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade quando o tributo dependa de apuração.

Também clara essa exigência, pois sendo o fato desconhecido do fisco e vindo o infrator a denunciá-lo espontaneamente com pagamento do tributo devido ou daquele estipulado, benefícios à Administração Tributária como a eliminação da demanda investigatória, economia de trabalho fiscal e incremento de arrecadação tornam-se consequência imediata, e, em face deles, quis o legislador que fosse excluída a responsabilidade tributária e penal do denunciante, mas,



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

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

também, impôs o recolhimento imediato do tributo e dos juros com finalidade de prevenir o arrependimento do infrator.

Considerando o anteriormente exposto e a inserção do texto legal no capítulo que trata das responsabilidades tributárias em seqüência ao artigo 137 que dispõe sobre responsabilidade por infrações com vinculação à área criminal, não pode ser outra a interpretação senão a que conduz sua aplicação exclusivamente às infrações tributárias distintas das demais pela presença da índole dolosa, uma vez que o objetivo do legislador foi permitir o brotar espontâneo desses tipos de atos ilícitos, enquanto ofereceu como incentivo, a ausência de qualquer ação repressora seja administrativa, seja penal, pela exclusão da responsabilidade.

Convém salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas às posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas.

“Entendimento

ÓRGÃO JULGADOR: 1^aT, 2^aT

É cabível a cobrança de multa moratória na hipótese de atraso na entrega da declaração do imposto de renda, por constituir infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do CTN. A entrega da declaração do imposto de renda é uma obrigação autônoma, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, e a denúncia espontânea prevista no art. 138, de natureza tributária, abrange as obrigações principais e acessórias.

Precedentes:

1^aT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000
DJ:05/02/2001(unânime)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13652.000009/2001-87

Acórdão nº. : 102-45.754

2^aT-RESP 246302 RS-
Decisão: 15/06/2000 DJ: 30/10/2000(unânimem)"

Nesse mesmo sentido, pacífica a jurisprudência dominante neste E. Primeiro Conselho de Contribuintes conforme evidenciada nos Acórdãos n.º 105-12822, sessão de 13 de maio de 1999, n.º 108-04777, sessão de 9 de dezembro de 1997, n.º 106-12509, sessão de 24 de janeiro de 2002, e n.º 102-44873, sessão de 20 de junho de 2001; e na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos n.º 01-2775/99, 01-2776/99, publicados no Diário Oficial da União de 06/12/2000 e n.º 01-2987/00, DOU de 21/12/2000.

“O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN.”

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2002.

NAURY FRAGOSO TANAKA