



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

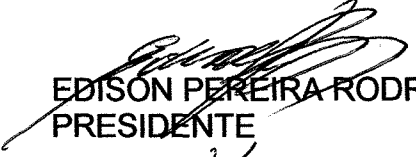
Processo nº : 13656.000047/93-92
Recurso nº : RP/108-0.102
Matéria : IRF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : CADILLO & ASSOCIADOS S/C LTDA - CONSULTORIA
Sessão de : 08 de dezembro de 1998
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRF -. Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre o instituto da denúncia espontânea, a entrega da declaração de rendimentos pagos ou creditados, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CADILLO & ASSOCIADOS S/C LTDA - CONSULTORIA

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dimas Rodrigues de Oliveira (Relator), Antônio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Manoel Antônio Gadelha Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR DESIGNADO.

Processo nº : 13656.000047/93-92
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

FORMALIZADO EM: 24 ABR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO REMIS ALMEIDA ESTOL, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92

ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

RECURSO Nº. : RP/108-0.102

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO : CARDILLO & ASSOCIADOS S/C LTDA - CONSULTORIA

RELATÓRIO

A D. Procuradora Representante da Fazenda Nacional junto à Colenda Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos das normas legais e regulamentares pertinentes à matéria, interpõe Recurso Especial a esta Instância Especial Administrativa buscando a reforma do Acórdão nº 108-03.586, de 16 de outubro de 1.996, apelo que logrou seguimento nos termos do Despacho de fls. 23, exarado pelo I. Presidente do precitado Colegiado, após ter analisado apenas aspecto relacionado com a sua tempestividade.

2. A decisão da Colenda câmara recorrida em síntese, foi prolatada nos seguintes termos: "por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros JOSÉ ANTÔNIO MINATEL e MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, que negaram provimento ao recurso...".

3. O aresto, da lavra do Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, está assim ementado:

"MULTA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DIRF - Descabe a aplicação de multa quando ocorrer a entrega da DIRF em data anterior a ação fiscal, mormente quando a infração não comporta pagamento de tributos.

Recurso provido."

3. O litígio teve nascedouro com a entrega a destempo da DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – DIRF, conforme petição de fls. 01, onde o sujeito passivo formalizou denúncia espontânea, com base no artigo 138 do

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

CTN, e em decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, tese que vem sustentando até esta fase do processo.

4. A decisão recorrida acolheu a tese defendida pelo recorrente, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

- a) que descabe a aplicação da multa em questão quando a empresa, antes da autuação por parte do Fisco, mesmo ultrapassado o prazo legal, cumpre sua obrigação acessória;
- b) que se trata de infração que não comporta pagamento de tributos, mas apenas apresentação de uma declaração;

5. No Recurso Especial, a sua autora propugna pela reforma da decisão cameral, contestando a aplicação do instituto da denúncia espontânea quando se trata da inobservância de prazos relacionados com a apresentação de DIRF, aduzindo em síntese o que segue:

- a) que a exemplo do que ocorre no processo administrativo fiscal, onde os prazos são peremptórios independentemente de prévia comunicação ao sujeito passivo, também, no caso dos prazos relacionados com a entrega da DIRF, tal providência prévia não é prevista legalmente. Assim, descumprido o prazo legalmente estabelecido, fica o responsável em situação de inadimplência para com o Fisco, sujeito, portanto, às multa cominadas para essa situação fática;
- b) que a denúncia espontânea contemplada no art. 138 do CTN tem contornos próximos da figura do arrependimento eficaz do Código Penal. Ambas pressupõem que o ilícito não se consome pela tempestiva ação do agente em evitar seus efeitos danosos. Em um e outro caso a infração ainda é desconhecida do Poder Público ao qual o agente se antecipa, revelando-a.

4

6. Em Contra-razões de fls. 27 a 30, manifesta-se o sujeito passivo, expondo em contraposição ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em síntese, a seguinte motivação:

- a) que não existe nenhuma diferenciação no artigo 138 do CTN entre obrigação principal e acessória e se, o legislador não a fez, não cabe ao intérprete fazê-lo;
- b) que esse artigo estipula que a denúncia espontânea deve vir acompanhada *SE FOR O CASO*, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, fazendo referência à obrigação principal. Entretanto, pela expressão acima sublinhada, verifica-se que não houve exclusão legal da obrigação acessória;
- c) que o arrependimento eficaz caracteriza-se pelo fato do agente, voluntariamente, impedir a produção do resultado e, conseqüentemente o ilícito não se consuma. Se, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou fiscalização concernente, o interessado entregou a DIRF, denunciando espontaneamente a infração, não há falar em consumação do ilícito e, conseqüentemente a responsabilidade é excluída;

6.1 Em abono da tese que defende, traz a lume ementa comum a acórdãos dos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes.

É o relatório.



Processo nº : 13656.000047/93-92
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator Designado

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Há realmente divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados pela recorrente.

Em que pesem os judiciosos argumentos do ilustre relator sorteado, peço vênia para discordar de suas conclusões.

No caso concreto, a sociedade apresentou a DIRF de rendimentos pagos, em atraso sem dúvida, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. E isto porque somente foi notificada da multa por atraso na entrega da referida declaração em 20/07/93, como consequência da própria denúncia. A multa foi aplicada na decisão proferida em resposta à petição da denunciante.

A matéria não é nova, já tendo sido objeto de inúmeros pronunciamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sentido contrário à solução proposta no voto vencido, como bem assinala o ilustre relator.

O acórdão da Oitava Câmara discorda, com acerto, do entendimento da autoridade fiscal de que, ocorrido o atraso na entrega da declaração, o contribuinte estará sujeito à sanção, ainda que venha a cumprir a obrigação antes de qualquer iniciativa do fisco.



Processo nº : 13656.000047/93-92
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

Esse entendimento da autoridade administrativa é acompanhado pelo ilustre relator sorteado e se assenta no artigo 11 do Decreto-lei nº 1986/82, com as alterações introduzidas pelo art. 10 do Decreto-lei nº 2.065/83 "in verbis":

"Art. 11 – A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

§ 1º - A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.

§ 4º - Apresentado o formulário, ou a informação, fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex officio", ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade."

Não há dúvida de que realmente houve a infração à legislação fiscal no cumprimento da obrigação de fazer, consistente na entrega da declaração de rendimentos pagos ou creditados na fonte, dentro do prazo.

É incontestável também que a legislação citada na fundamentação legal da decisão de fls.4/5 descreve e pune o infrator com a sanção aplicada.

No entanto, não é menos verdade que o artigo 138 do Código Tributário Nacional, "lex legum", que traça normas ou diretrizes à lei ordinária prevê e estimula a denúncia espontânea pelo infrator, dispensando-o da penalidade estabelecida em lei.



Processo nº : 13656.000047/93-92
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

Diz o referido dispositivo:

“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.

No caso concreto, a sociedade apresentou a DIRF de rendimentos pagos, em atraso sem dúvida, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. E isto porque somente foi notificada da multa por atraso na entrega da referida declaração em 20/07/93, como consequência da própria denúncia. A multa foi aplicada na decisão proferida em resposta à petição da denunciante.

Se o contribuinte não apresenta a sua declaração de rendimentos e o fisco tem conhecimento desse fato, pode, desde logo, lançar-lhe a multa. A administração pode também, investigando essa possibilidade, intimá-lo para apresentar informações a respeito e o contribuinte apressar-se em atendê-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.

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

Processo nº : 13656.000047/93-92
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

Brasileiro; e Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro) E nesse sentido o pronunciamento da Primeira Turma do STF, à unanimidade, no RE n.º 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 n.º.104-9.137.

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:



Processo nº : 13656.000047/93-92
Acórdão nº : CSRF/01-02.587

“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 derradeiro, vale registrar que a multa não foi aplicada através de auto de infração ou notificação de lançamento, como prescreve o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, nos seguintes termos:

“Art. 9º - A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 08 de dezembro de 1998



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

VOTO VENCIDO

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA - RELATOR

Na interposição do recurso foram observadas as normas legais e regimentais aplicáveis à espécie, inclusive quanto ao quesito prazo. Assim, é de ser conhecido.

2. Consoante relatado, a controvérsia estabelecida nestes autos tem como cerne, a cobrança no ano de 1993, de multa por atraso na apresentação de Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF.

3. O inconformismo da Fazenda Nacional, reside no fato de ter a decisão recorrida acolhido tese de que a apresentação extemporânea porém antes de qualquer iniciativa da repartição fiscal, caracteriza a figura da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, o que redundaria em exoneração do sujeito passivo quanto ao cumprimento da multa exigida.

4. De antemão impende tecer considerações acerca de temática abordada pela autora do Recurso Especial, no que pertine à analogia empregada utilizando a figura do arrependimento eficaz, conceito do Direito Penal, para explicar a questão da exclusão ou não da responsabilidade por infrações relacionadas com o cumprimento a destempo, porém espontâneo de obrigação tributária acessória.

4.1 Sem querer me aprofundar no tema, há que se ter presente a priori, o fato de que a figura do arrependimento eficaz é inadmissível nos casos de crimes consumados, ou seja, quando o resultado danoso já se produziu. O arrependimento é cabível tão-somente nas hipóteses de tentativa e, mais ainda, nas tentativas chamadas perfeitas, onde o agente já tenha percorrido todo o tipo e tomado iniciativas bem

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

sucedidas com vistas a impedir o resultado. É o que leciona DAMÁSIO E. DE JESUS, na sua obra DIREITO PENAL, volume I, Ed. Saraiva – 1995, pág. 297, *in verbis*:

“O arrependimento eficaz tem lugar quando o agente, tendo já ultimado o processo de execução do crime, desenvolve nova atividade impedido a produção do resultado.....só há arrependimento ativo quando o agente esgota os meios de execução (tentativa perfeita). Assim, o arrependimento ativo verifica-se quando o agente ultimou a fase executiva do delito e, desejando evitar a produção do evento, atua para impedi-lo.”

4.2 Assim, adaptando esses conceitos para o âmbito do Direito Tributário, em termos fáticos o que se tem na hipótese dos autos é crime consumado, já que o tipo foi totalmente percorrido e o resultado danoso se operou. Senão vejamos: o tipo, que é omissivo, corresponde ao fato hipotético previsto em lei **de deixar de apresentar a DIRF na data estabelecida pela legislação tributária**. Uma vez verificada a omissão, o resultado danoso se opera imediatamente, ou seja, a partir do momento em que a Administração Tributária não puder contar com os elementos previstos e imprescindíveis às verificações exigidas pelas suas atividades. Os prejuízos são notórios e imediatos, pois a omissão, ao comprometer a eficiência dos trabalhos, dada as suas peculiaridades, acarretará indiscutivelmente, danos ao erário, que podem ser de ordem financeira, patrimonial, administrativa, etc.

4.3 Caberia a alusão à figura do Direito Penal somente para ilustrar a circunstância de que o arrependimento eficaz não exonera o agente de responder pelos atos já praticados. Ou ainda, o arrependimento ativo não produz efeitos de extinção de punibilidade, nem de exclusão da adequação típica, quando os resultados já se tenham produzido. Em termos de Direito Tributário, seria dizer que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a responsabilidade do sujeito passivo pela infração cometida, ou seja, após consumada a infração. É nesse sentido que entendo a colocação feita no recurso especial, ou seja, de que há semelhança entre os efeitos que produzem os dois institutos, pois em ambas as situações uma vez considerado consumado o ilícito não há falar em exclusão de responsabilidade.

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

5. Feitas essas considerações, quanto à matéria de fundo, tem-se que a solução do litígio passa pelo delineamento do verdadeiro alcance da norma inserta no artigo 138 do CTN (*caput* e parágrafo único), que define aspectos relacionados com a exclusão da responsabilidade por infrações quando presente a figura da denúncia espontânea.

5. É dizer, portanto, se o direito aplicável em sede das multas por falta ou atraso no cumprimento da obrigação acessória de apresentar a sobredita declaração, afasta a imposição de multa legalmente prevista para tal fim.

6. A multa em questão é prescrita pelo artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968/82, com as modificações introduzidas pelo artigo 10, do Decreto-lei nº 2.065/83, cujo texto, na parte concernente a à presente análise, a seguir se transcreve:

"A pessoa física ou jurídica obrigada a informar ao Departamento da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagou ou creditou no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido, nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pelo Departamento da Receita Federal, ficará sujeita às seguintes multas:

.....

.....

Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade."

5. O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva da DIRF, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica suso aludida. Aliás, esse entendimento do legislador, remonta aos idos de 1943, quando a obrigação acessória já era prevista pelo Decreto-lei nº 5.844/43, bem

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

assim, a respectiva penalidade aplicável para os casos do seu descumprimento (art. 148).

6. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelas Cartas de 1967 e 1988 com o "*status*" de Lei Complementar, veio dar nova estrutura ao ordenamento jurídico-tributário do País. O fato, entretanto, não implicou em qualquer modificação nas normas então vigentes que disciplinavam as questões em foco, a exemplo das disposições contidas no já citado Decreto-lei nº 5.844/43, o que atesta a convivência harmônica ao longo dos últimos trinta anos (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedimental.

6.1 Modificações houveram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 consagrou o princípio da reserva legal voltada, também, para à cominação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. São exemplos dessas modificações as introduzidas pelos arts. 2º, da Lei nº 6.623/79, 11º, do Decreto-lei nº 1.968/82 e pelo já transcrito art. 10, do DL nº 2.065/83, para mencionar apenas os dispositivos legais relacionados com a multa por falta ou atraso na apresentação da DIRF, ou seja, a multa por descumprimento de obrigação acessória.

7 A prevalecer a tese esposada pelo recorrente, tais dispositivos legais seriam totalmente esvaziados de conteúdo. Senão vejamos:

7.1 É entendimento da postulante, de que a denúncia espontânea da infração a exime da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando em seu favor, o disposto no At 138 do CTN. Em outras palavras, é dizer que tal penalidade somente seria aplicável quando o contribuinte tivesse sua espontaneidade excluída mediante início de procedimento fiscal, nos exatos termos do disposto no artigo 7º, incisos e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72;

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92

ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

7.2 Ora, conforme visto, o texto legal não deixa dúvidas quanto à aplicação da multa reduzida pela metade quando o infrator procura cumprir a obrigação espontaneamente.

7.3 Não podem ser desconhecidos das pessoas que lidam no meio tributário, os instrumentos postos à disposição da administração com o escopo de facilitar a atuação do Fisco, cujo aparelho fiscalizador e arrecadador, não tem o poder de alcançar cada fato merecedor de sua atenção. É exemplo desse tipo de instrumento, a modalidade de lançamento por homologação que se caracteriza pela disposição de lei que impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributos sem o prévio exame da autoridade administrativa. Dentre outras, esta é, também, função da multa pelo descumprimento, ou cumprimento a destempo, de obrigação fiscal acessória, cuja previsão advém do legítimo poder de legislar do Estado. Em outras palavras, quis o legislador que houvesse o cumprimento da obrigação acessória independentemente de cobrança do Fisco. Para que isso se pudesse traduzir em realidade, instituiu-se a correspondente sanção, conforme recomenda a boa técnica legislativa, penalidade esta exigível, por óbvio, nos casos de reparação das inadimplências ou de descumprimento das obrigações, ainda que de iniciativa do sujeito passivo.

8. Quanto à questão em si do aproveitamento da figura da denúncia espontânea para afastar a imposição da multa em comento, convém ainda sejam traçadas as considerações a seguir.

8.1 O termo "denúncia", nos dizeres do autor DE PLÁCIDO E SILVA, na sua obra Vocabulário Jurídico, tem, também, o seguinte sentido:

"... 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."

8.2 Em outras palavras, poder-se-ia dizer que a denúncia espontânea para produzir efeitos que exonerem o denunciante de responsabilidades pelo

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92

ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

cometimento das infrações *sub examine*, deve versar sobre delitos, termo que traduz a prática de atos típicos e antijurídicos, portanto com conotação de crime ou contravenção, o que não recomenda o seu acolhimento em sede das multas por descumprimento de obrigações acessórias.

8.3 Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, peço vênica para trazer a lume trecho do brilhante voto vencedor no Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, Oitavada Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

*"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 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 no artigo que lhe antecede** (art. 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*

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.” (Grifos do original).

8.4 Assim, ressalta claro que a interpretação extensiva do artigo 138, nos moldes preconizados pelo recorrente, não pode ser levada a extremos a ponto misturar uma simples multa de mora ou por descumprimento de obrigação acessória com um delito penal. Guardadas as devidas proporções, seria o mesmo que equiparar uma sanção de cláusula penal de um contrato com uma penalidade criminal. Nesse sentido a exegese exposta pela Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em julgado unânime, datado de 05 de agosto de 1997 (DJ de 29/08/97), que está assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DA DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88).

8.7 Do voto condutor daquele aresto, se põe em relevo, ainda, o seguinte trecho verbis:

“O dispositivo se refere à exclusão da responsabilidade da infração tributária. O Contribuinte cometeu uma infração tributária, e, antes de ser autuado, a denuncia espontaneamente. Fica, assim, livre da punição pela prática da infração, pagando, apenas o tributo devido e os juros de mora. Todavia, se há um retardamento, um atraso na entrega da declaração do imposto de renda, na verdade, não há uma infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88). Atente-se que, mesmo não tendo tributo a pagar, a multa moratória é devida.”

PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92

ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

8.8 Perfilham ainda a mesma linha de entendimento, só para citar alguns casos, a Egrégia Quarta Turma do mesmo Tribunal, de que é exemplo o Acórdão nº 0136227-DF, DJ de 19/06/95, e a Egrégia Terceira Turma do TRF da Terceira Região, DJ de 01/06/94.

8.5 Assim, por decorrerem de ilícito tributário, entendo serem afastáveis por força da denúncia espontânea, as chamadas multas de ofício, ainda que relativa a infração não qualificada, prevista para os casos em que a administração, por seus esforços, se depare com infrações à legislação tributária de que resultem falta ou insuficiência no pagamento de imposto. Ou seja, a denúncia dessa modalidade de infração inibe a aplicação de tal multa, por ter, esta sim, relação direta com a finalidade última da tributação que é o recebimento de tributos, cuja arrecadação, por certo, nunca se materializaria caso a administração não despendesse recursos com pesquisas e investigações, contrariamente ao descumprimento da obrigação acessória de apresentar declaração.

9. Não se alegue que o art. 138 do CTN não excepcionou a multa de mora, tratando das infrações de modo genérico. Alguns estudiosos da matéria, frente a essa colocação, acenam de imediato com o princípio de hermenêutica de que não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não faz distinção. Tal raciocínio se me afigura inaplicável à situação em comento, pelo simples fato de que foi a lei que fez tal distinção. Não a lei tributária maior, de cunho estrutural, ou seja, norma endereçada ao legislador ordinário e que por essa razão mesma traz normas genéricas, mas a lei ordinária que, na sua autêntica função, conforme visto, previu em detalhes o fato hipotético aplicável às situações fáticas antes aludidas.

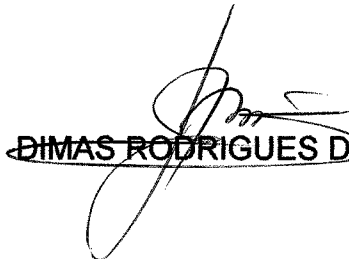
10. Por essas razões, conquanto tenha este egrégio Tribunal Fiscal, em recentes julgado, em sufrágio por maioria de votos, decidido por acolher tese em sentido diverso, a menos que se declare a inconstitucionalidade dos dispositivos legais instituidores das modalidade de multa em comento, torna-se desnecessário maiores esforços de hermenêutica para se concluir no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não tem o condão de afastar a imposição da penalidade ora discutida.



PROCESSO Nº. : 13656.000047/93-92
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-02.587

11. Pelo exposto, e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto de conformidade com as normas legais e regimentais vigentes e voto no sentido de NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 8 de dezembro de 1998.


~~DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA~~