



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Recurso nº. : 126.107

Matéria : DOI - EXS.: 1997 a 1999

Recorrente : THALES ROGÉRIO DE CARVALHO PEREIRA

Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG

Sessão de : 20 DE SETEMBRO DE 2001

Acórdão nº. : 102-45.060

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS – DOI – MAIO/JUNHO/1998 - Estando o contribuinte obrigado a apresentar a Declaração sobre Operações Imobiliárias - DOI, na forma das prescrições contidas no Decreto-Lei nº 1510/76, art. 15, e § 1º e Lei nº 9.532/97, art. 72 e 81, II, a falta ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeita os serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos a penalidade prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, art. 15 § 2º. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por THALES ROGÉRIO DE CARVALHO PEREIRA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Leonardo Mussi da Silva e Luiz Fernando Oliveira de Moraes.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


AMAURY MACIEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 OUT 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13658.000103/99-73
Acórdão nº. : 102-45.060
Recurso nº. : 126.107
Recorrente : THALES ROGÉRIO DE CARVALHO PEREIRA

RELATÓRIO

O recorrente conforme consta nos documentos de fls. 01 a 26 foi autuada pela Delegacia da Receita Federal em Varginha e intimado a recolher o crédito tributário no montante de R\$17.218,79 (Dezessete mil, duzentos e dezoito reais e setenta e nove centavos) a título de multa pelo atraso na entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - referente as operações realizadas nos meses de Set/Out/Nov/97, Out/Nov/98, Jan/Set/99.

Inconformado impugnou junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora a exigência fiscal – doc. de fls. 32/39 – argumentando em sua defesa que:

- a) ocorreu a denúncia espontânea a luz do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional e não ser admitida a aplicação;
- b) é flagrante o excesso de exação o fato do agente fiscal aplicar multa para cada infração isoladamente, desconsiderando o princípio da continuidade deletiva (circunstância de tempo, lugar e modo de execução);
- c) quando tal gravame acontece os Tribunais já pacificaram que a prática de mais de uma infração da mesma espécie, as subsequentes deverão ser consideradas como continuação da primeira, não havendo portanto infrações autônomas, sendo ilícido o crédito apurado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13658.000103/99-73
Acórdão nº. : 102-45.060

Apreciando a impugnação interposta, a digna autoridade monocrática, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, em Decisão DRJ/JFA nº 1.240, de 14 de setembro de 2000, prolatada nos autos do procedimento administrativo fiscal, julgou procedente a exigência do crédito tributário entendendo ser cabível a multa pela entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - fora do prazo legal – doc. de fls. 41/45.

Insatisfeito contesta a decisão do órgão de julgamento, recorrendo, tempestivamente, a este Conselho – doc.'s de fls. 52/59 - reafirmando os argumentos de fato e de direito expendidos em sua exordial impugnatória.

Utilizando da faculdade prevista no art. 32 da Medida Provisória nº1.973-63, que acresceu os §§ 3º e 4º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, arrolou os bens constantes dos doc.'s de fls. 61/64, para fins da garantia da instância recursal.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

VOTO

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator

O recurso é tempestivo e contém os pressupostos legais para sua admissibilidade dele tomando conhecimento.

No que se refere ao princípio da legalidade e da continuidade deletiva, bem como, o excesso de exação praticado pelo Auditor Fiscal que procedeu a autuação de que trata estes autos, muito pouco há a ser acrescentado a proficiente decisão da Autoridade Recorrida.

Preliminarmente, admitir-se o princípio da legalidade e da continuidade deletiva defendida pelo ilustre Patrono do Recorrente, implicaria dizer, como paradigma, que o sujeito passivo da obrigação tributária – Pessoa Física – tributado com base na apuração mensal de seus ganhos e que deixasse de submeter a tributação rendimentos auferidos nos meses de Janeiro a Novembro e fosse autuado no mês de Dezembro, estaria sujeito somente as penalidades previstas em lei sobre os rendimentos omitidos no mês de Janeiro, ou seja, somente pagaria multa sobre a sonegação havida no mês de Janeiro não lhe sendo imputada nenhuma outra penalidade sobre a sonegação praticada nos meses subsequentes, fevereiro a outubro, o que é insustentável.

Convêm, portanto, destacar as normas disciplinadoras que regem à apresentação da Declaração sobre Operações Imobiliárias.

Reza o art. 15, e § 1º da Lei nº 1.510/76:



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

“Art.15 - Os serventuários da Justiça responsáveis por Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos, ficam obrigados a fazer comunicação à Secretaria da Receita Federal dos documentos lavrados, anotados, averbados ou registrados em seus Cartórios e que caracterizem aquisição ou alienação de imóveis por pessoas físicas, conforme definidos no art.2, § 1º do Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974.

§ 1º A comunicação deve ser efetuada em meio magnético aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

* § 1º com redação dada pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997 (DOU de 11/12/1997, em vigor desde a publicação, produzindo seus efeitos a partir de 01/01/1998).

§ 2º O não-cumprimento do disposto neste artigo sujeitará o infrator à multa correspondente a 1% (um por cento) do valor do ato.”

Por outro lado a Instrução Normativa nº 4/98, em seu art. 4º, dispõe que a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, deve ser entregue no órgão de jurisdição do sujeito passivo, até o dia 20 do mês subsequente ao que ocorrer a operação que caracterize a aquisição ou alienação do imóvel.

Desta forma, não incorre em excesso de exação o agente público que, no cumprimento de suas funções legais, cumpre a lei e as normas emanadas de seus superiores hierárquicos, inclusive, como bem ressaltado pela digna Autoridade Recorrida, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do servidor, conforme disciplina o art. 142 do CTN.

No que pertine a denúncia espontânea sustentada pelo Recorrente, através de seu digno Patrono, Dr. NELSON FRAGA DA SILVA, permito-me tecer as considerações a seguir.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

Instalou-se no âmbito deste Conselho duas correntes antagônicas no que se refere a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração - de Rendimentos, sobre Operações Imobiliárias e outras.

A teor dos Acórdãos N.ºs 106-9.080/97, 106-9.163/97, 106-9.165/97, 106-9.173/97, 106-9.178/97, 102-44.354/2000 e 104-17.751/2000, destacamos os Membros deste Conselho que entendem ser cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos e, no caso presente, por extensão à Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, sustentando, portanto a tese de que é inaplicável o disposto no art. 138 do CTN, quando o contribuinte cumpre com suas obrigações tributárias inobservando os prazos determinados e prescritos em lei.

Contrariamente, outra corrente sustenta o inversamente proporcional, entendendo que o contribuinte que cumpre com suas obrigações fora dos prazos fixados em lei, mas antes de qualquer procedimento administrativo fiscal praticado pela Administração Fiscal, não está sujeito penalidade por ter ocorrido a denúncia espontânea. É o caso das decisões que geraram os Acórdãos de N.ºs 108-5.646/99, 104-16.327/988, 104-16.394/98, 104-16.469/98, 104-16.471/98, 104-16.488/98.

Tenho me posicionado na corrente daqueles que abraçam a tese de que incorre a denúncia espontânea nos casos da aplicação da multa decorrente da entrega da Declaração fora dos prazos fixados pela legislação fiscal, seja ela de Rendimentos, sobre Operações Imobiliárias e/ou outra.

É de se destacar, “ab initio” o conceito de obrigação tributária principal ou acessória. Reza o art. 113 do CTN, “in verbis”:



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

“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.”

Ao dispor sobre o Fato Gerador da obrigação tributária, dispõe os art.'s 115 e 116 do CTN:

“Art. 115 – Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato que não configure obrigação.

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprio.

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Neste ponto temos á indagar: A entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - é uma obrigação principal ou acessória?

Pelo descrito, a meu ver, o ato da entrega da Declaração é uma obrigação acessória. Vejamos.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

O ilustre e renomado Professor e Mestre Dr. CELSO RIBEIRO BASTOS, "in" Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário – Editora Saraiva – Edição de 1997 ao abordar este tema, preleciona:

“Como ocorre no direito das obrigações em geral, a obrigação tributária consiste em um vínculo, que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há pois, em toda obrigação um direito de crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo. Pode-se dizer que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é obvio o que dever fazer ou deixar de fazer”

Dos ensinamentos do digníssimo Mestre retro-mencionado, é de inferir-se ser indiscutível que o Art. 113 do CTN ao distinguir a obrigação principal da obrigação acessória, conceitualmente e legalmente, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, prescreveu a obrigação de dar (principal) e a obrigação de fazer (acessória).

O serventuário da Justiça está obrigado a proceder a entrega de sua Declaração sobre Operações Imobiliárias dentro do prazo fixado em Lei – obrigação de fazer – e o descumprimento desta obrigação acarreta ao sujeito passivo a penalidade prevista na legislação fiscal.

Em abono ao acima afirmado diz o Professor CELSO RIBEIRO BASTOS, obra já citada, ao tecer comentários sobre o § 3º do Art. 113 do CTN:

“O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até este ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios”.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

Não foi por outra razão que o legislador pátrio inseriu em nosso ordenamento jurídico-tributário o art. 115 do CTN, prescrevendo que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Com extrema felicidade o Ilustre Conselheiro desta Câmara, Dr. JOSÉ CLOVIS ALVES, ao prolatar o voto vencedor sobre assunto correlato contido nos autos do Processo N.º 13642.000241/99-86 – Acórdão N.º 122.434, formalizado em 15 de setembro, expressou-se na forma abaixo transcrita:

“No momento em que o contribuinte deixou de entregar, no prazo previsto na legislação, a sua declaração de rendimentos e estando sujeito a essa obrigação acessória, surgiram as circunstâncias necessárias para a ocorrência do fato gerador da penalidade aplicada, convertendo-se esta em obrigação principal.

Configurado o descumprimento do prazo legal a multa é devida independentemente da iniciativa para sua entrega a partir da contribuição ou o fizer por força de intimação.”

Remanesce, portanto, a discussão sobre a polêmica temática: A entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - fora do prazo legal e antes de quaisquer medidas coercitivas por parte da Administração Tributária, está contida no universo da espontaneidade prescrita no Art. 138 do Código Tributário Nacional?

Primordialmente não há como analisar-se isoladamente o art. 138 do CTN que está insculpido na Seção VI – Responsabilidade por Infrações dentro do Capítulo V que versa sobre a Responsabilidade Tributária. Mister se faz que o mesmo seja interpretado conjuntamente com as disposições legais contidas nos Arts. 136 e 137 do CTN porque estão intimamente inter-relacionados.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

Fala-se em ilidir a responsabilidade do agente que, faltoso, deixa de cumprir com suas obrigações tributárias omitindo fatos que deveriam ser levados ao conhecimento da Administração Tributária e ocasionando, "ipso facto" o não pagamento ou recolhimento de tributos devidos ao Erário Público.

O Dr. HIROMI HIGUCHI, Consultor de Empresas e ex-integrante dos quadros da Carreira Auditoria da Receita Federal, "in" Imposto de Renda das Empresas – 25ª Edição – Editora Atlas exterioriza o seu entendimento sobre a matéria, afirmando o que segue:

"A responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolada do art. 138 e não em conjunto com os arts. 136 e 137 que tratam da responsabilidades por infrações."

É neste aspecto e sob este prisma que o Art. 138 do CTN deve ser interpretado. Só há a denúncia espontânea se o agente levar ao conhecimento do fisco situação ou fato até então desconhecidos, acompanhado, quando for o caso do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Trata-se, portanto, a luz do direito tributário de obrigação principal e não acessória.

A obrigatoriedade da entrega da Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI - é fato conhecido e predeterminado, sendo defeso ao sujeito passivo à alegação de sua ignorância ou desconhecimento. O art. 15 e § 1º da Lei



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

Processo nº : 13658.000103/99-73
Acórdão nº : 102-45.060

nº 1.510/76, com as alterações contidas nos arts. 72 e 81, II da Lei nº 9.532/97 e o disposto no art. 4º da Instrução Normativa nº 0/98, dispõem que a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI -, deve ser apresentada e entregue na unidade que jurisdiciona o sujeito passivo, até o dia 20 do mês subsequente ao que ocorrer a operação que caracterize a aquisição ou alienação do imóvel.

Tratando deste assunto que, como já dito, é extremamente controverso, é imprescindível citar, pela excelência dos argumentos expendidos, a posição o Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. ALDEMARIO ARAÚJO CASTRO, contido no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, demonstrando a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea quando do descumprimento de obrigação acessória. Diz o citado Procurador:

“Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL, do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.”

Nesta mesma linha de pensamento a Ilustre Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITO, ao prolatar o Acórdão N.º 102-41824, em 13 de junho de 1997 em matéria correlata, posicionou-se na forma a seguir transcrita:

“A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei N.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma “obrigação de fazer”, necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária.



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa.”

Com a devida vênia e respeito aos que pensam, defendem e comungam posições diferentes, não há como albergar a denúncia espontânea quando se trata de entrega da declaração fora do prazo legal e antes de qualquer manifestação da Autoridade Tributária a luz do art. 138 do CTN, seja ela de Ajuste Anual, sobre Operações Imobiliárias, do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou outra.

Sustentar a admissibilidade da denúncia espontânea de que trata os autos deste procedimento administrativo fiscal é estimular o descumprimento da obrigação tributária, atribuindo-se ao sujeito passivo a liberdade de cumpri-la quando e ao tempo que bem entender.

A propósito o Superior Tribunal de Justiça (STJ), vêm se pronunciando no sentido de que as responsabilidades acessórias não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Neste sentido apontam os acórdãos prolatados nos Recursos Especiais N.º 208.097-PR, de 08/06/1999 (DJ de 01/07/1999), 195.161-GO, de 23/02/1999 (DJ de 26/04/1999), 190.388-GO, de 03/12/1998, (DJ de 22/03/1999) e 261.508-RS, de 25/09/2000 (DJ de 05/02/2001), cuja a ementa transcrevo a seguir:

“Mandado de Segurança. Tributário. Imposto de Renda. Atraso na Entrega da Declaração. Multa Moratória. Lei 8.981/91 (art. 88) – CTN, artigo 138.

1. A responsabilidade acessória autônoma, portanto, desvinculada do fato gerador do tributo, não está albergada pelas disposições do artigo 138, CTN. A tardia entrega da declaração de Imposto de Renda justifica a aplicação da multa (art. 88, da Lei 8.981/91).



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

Processo nº. : 13658.000103/99-73

Acórdão nº. : 102-45.060

2. Precedentes jurisprudenciais iterativos.

3. Recurso provido.”

Ainda a respeito desta temática é importante que se discorra sobre o “animus intencionandi” que motivou o legislador pátrio a incluir no vigente Código Tributário Nacional a denúncia espontânea prescrita em seu art. 138. Vejamos.

Na Exposição de Motivos N.º 1.250, de 21 de julho de 1954 o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA, encaminhou ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional, onde fez minudente análise de seus dispositivos legais.

Ao comentar os Art.'s 172 a 174 contidos no Capítulo IV – DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES, o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA apresenta as razões e o alcance dos citados dispositivos, cujo teor é a seguir transcrito, “in verbis”:

“125. Nos arts. 172 e 174, foram aproveitadas disposições que, no Anteprojeto figuravam no Livro VII, em matéria de responsabilidade por infrações.

A elaboração do assunto na doutrina nacional é escassa. Meirelles Teixeira (“Natureza Jurídica das Multas Fiscais”, em Estudos de Direito Administrativo, p. 179) e Ademar Ferreira (Natureza Jurídica da Multa no Sistema Fiscal Brasileiro) S. Paulo 1949), acentuam a distinção entre as sanções administrativas em matéria tributária e, de um lado, as penas criminais ou, de outro lado, as reparações de caráter civil. Falta, entretanto, uma análise sistemática da natureza das próprias infrações tributárias, cuja característica conceitual parece residir na circunstância de não configurarem ilícito jurídico entre si mesmas, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza, a obrigação tributária principal ou acessória (Gomes de Sousa, Compêndio de Legislação Tributária, 105).



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

Processo nº : 13658.000103/99-73

Acórdão nº : 102-45.060

.....

O Art. 274 do Anteprojeto consagrava essas conclusões, referindo-se à própria conceituação das infrações: o art. 172 as mantém, porém com o caráter de definição da responsabilidade, a fim de enquadrar o assunto no conteúdo do Livro VI, em consequência da revisão da matéria penal dentro do conceito adotado de normas gerais (supra: 9).

.....

O Art. 173 abre exceções ao princípio da objetividade firmado no artigo anterior, determinando o caráter pessoal da responsabilidade penal nas hipóteses em que essa personalização decorre da própria natureza da infração ou das circunstâncias da sua prática. Assim, a alínea I, corresponde à igual número do art. 291 do Anteprojeto, refere as infrações que sejam simultaneamente crimes ou contravenções, a fim de ressaltar a aplicabilidade dos princípios do direito penal. A alínea II, igualmente correspondente à do art. 291 do Anteprojeto, personaliza a responsabilidade nos casos em que a própria lei, ao definir a infração, tenha consagrado o elemento intencional do dolo específico.

.....

Por último, o art. 174 abre ainda exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante reparação. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, decreto nº 26.149 de 1949, art. 200),.....”

Os artigos acima descritos que faziam parte do Projeto do Código Tributário Nacional, são exatamente os que compõem os arts. 136, 137 e 138 de vigente Lei N.º 5.172/66.



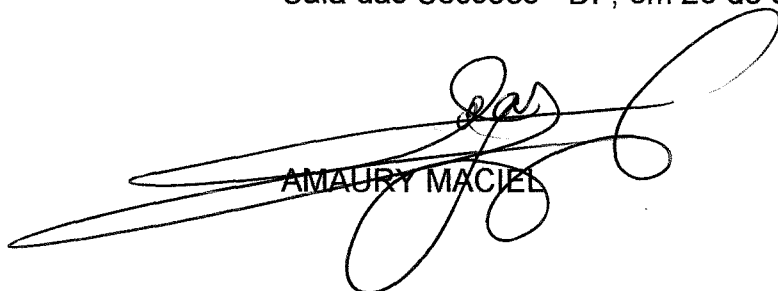
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13658.000103/99-73
Acórdão nº. : 102-45.060

É de se concluir portanto que o disposto nestes artigos é aplicável somente quando a infração tributária resultar, concomitantemente, responsabilidade de natureza penal. Daí porque a denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e juros de mora, excluir a responsabilidade do agente. Seria um "aberratio jure" pretender que na simples falta da entrega da declaração de ou a sua entrega fora dos prazos legais, se vislumbrasse a figura de um ilícito de natureza penal, motivando a Autoridade Fiscal a promover a devida Representação Fiscal para Fins Penais na forma da legislação vigente.

Ante o tudo exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2001.



AMAURY MACIEL