



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Recurso nº. : 152.078
Matéria : IRPJ – EX.: 2002
Recorrente : CAISOL COMERCIAL AUTOMOVEIS ILHA SOLTEIRA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 108-09.130

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAISOL COMERCIAL AUTOMOVEIS ILHA SOLTEIRA LTDA.

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


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAREM JUREIDINI DIAS, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.





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



Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130
Recurso nº. : 152.078
Recorrente : CAISOL COMERCIAL AUTOMOVEIS ILHA SOLTEIRA LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Caisol Comercial Automóveis Ilha Solteira Ltda., foi lavrado auto de infração para a exigência da multa por atraso na entrega da DIPJ do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, descrita às fls. 04: "A entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica fora do prazo fixado enseja a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de 2% (dois por cento) ao mês ou fração sobre o valor do imposto de renda devido, ainda que tenha sido integralmente pago, respeitado o percentual máximo de 20% e o valor mínimo de R\$500,00."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 02 de setembro de 2005, em cujo arrazoado de fls. 01/03, alega, em apertada síntese, o seguinte:

- 1- por problema de transmissão via Internet a DIPJ foi entregue ao Fisco no dia seguinte ao prazo final para sua apresentação;
- 2- entregou de forma espontânea a DIPJ do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, antes de qualquer procedimento fiscal, conforme previsto no artigo 138 do CTN;
- 3- as multas de mora pelo atraso no cumprimento de obrigações acessórias só são devidas se não atendidas espontaneamente, conforme registrado no artigo 138 do CTN;
- 4- a jurisprudência administrativa reconhece que quando há denúncia espontânea da infração não deve ser cobrado qualquer tipo de multa;

 2 



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

5- transcreve ementas de acórdãos deste Conselho e excerto de texto de juristas que vão ao encontro de seu entendimento.

Em 23 de março de 2006 foi prolatado o Acórdão nº 11.557, da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, fls. 66/68, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

**"MULTA POR ATRASO. DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente.
Lançamento Procedente."**

Cientificada em 08 de maio de 2006, AR de fls. 72, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 02 de junho de 2006, em cujo arrazoado de fls. 73/75 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

VOTO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Houve dispensa de arrolamento de bens em virtude da exigência não atingir o montante de R\$ 2.500,00, previsto na IN SRF nº 264/02.

O cerne da questão gira quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea contido no art. 138 do CTN, por ter a empresa apresentado sua DIPJ do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, fora do prazo determinado para sua entrega, antes de qualquer procedimento de ofício.

Não posso concordar com a pretensão da contribuinte de não acatar a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, prevista no art. 88, inciso II e § 1º alínea "b" da Lei nº 8.981/95, com alterações introduzidas por meio do art. 27 da Lei nº 9.532/97 e art. 7º da Lei nº 10.426/2002, alegando a denúncia espontânea contida no art. 138 do Código Tributário Nacional.

O referido artigo insere-se no capítulo da Responsabilidade por Infrações do CTN e deve ser interpretado em conjunto com os art. 136 e 137 do mesmo código, onde é tratada a responsabilidade do agente em relação às infrações conceituadas em lei como crime ou dolo específico, eximindo-se o infrator, no caso da comunicação do fato à autoridade tributária, da responsabilidade, exigindo-se apenas o recolhimento, se for o caso, do tributo devido e dos juros de mora.



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

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

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

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

"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."

A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as conseqüências de caráter penal prescritas no ordenamento.

Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede, vazado em linguagem que destoa do campo tributário, senão vejamos:

"Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico." (grifei)



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

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 do artigo que lhe antecede (137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à penalidade, mas não o fez, preferindo tratar da exclusão da responsabilidade, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário."

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



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

No caso em questão, a autoridade da Secretaria da Receita Federal tinha conhecimento da omissão na apresentação da DIPJ do exercício de 2002, porque os controles internos do Fisco acusariam em determinado tempo a falta cometida. Claro está que a omissão era de seu conhecimento, não cabendo, portanto, a invocação da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

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

"Na opinião de Mitsuo Narahashi o meio de compatibilizar os dois dispositivos (art. 138 e 134) do CTN é entender que somente é exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso (não pagamento de tributo lançado, de cuja existência, pois, o Fisco, tem efetivo conhecimento), não há o que "denunciar" espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora".

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

"Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;
II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de 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 as pessoas jurídicas.*



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

§ 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.

§ 3º - As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo."

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

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

"Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma –Relator Ministro José Delgado – sessão de 03/12/98:

Ementa:

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

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

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

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

4. Recurso provido.

Voto:

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



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21
Acórdão nº. : 108-09.130

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

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo."

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

Ementa:

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

Voto:

O Senhor Ministro Hélio Mosimann:

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

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

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

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

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



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

Processo nº. : 13823.000099/2005-21

Acórdão nº. : 108-09.130

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

*4. Recurso provido. (Resp. nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ. de 22.3.99)”.
7*

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário de fls. 73/75.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2006.


NELSON LOSSO FILHO