



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Recurso nº. : 140.949
Matéria : IRPJ - EX.: 1997
Recorrente : MCS - TREINAMENTO EMPRESARIAL S/C LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 28 DE JANEIRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.166


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 MCS - TREINAMENTO EMPRESARIAL S/C 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 LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, DEBORAH SABBÁ (Suplente Convocada), HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente Convocada), JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausentes, Justificadamente, os Conselheiros MARGIL MOURÃO GIL NUNES e KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.





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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Acórdão nº. : 108-08.166
Recurso nº. : 140.949
Recorrente : MCS - TREINAMENTO EMPRESARIAL S/C LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa MCS – Treinamento Empresarial S/C Ltda., foi lavrado auto de infração para exigência da multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996.

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 15/04/2002, em cujo arrazoado de fls. 01/03, alega que entregou de forma espontânea a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996, exercício de 1997, em 13/12/99, não podendo ser penalizada com a imposição da multa de mora, pois a empresa cumpriu sua obrigação antes de qualquer iniciativa fiscal, ocorrendo no caso a denúncia espontânea que exclui a aplicação de penalidade, consoante deflui do art. 138 do CTN.

Em 15 de janeiro de 2004, foi prolatado o Acórdão nº 5.772, da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, fls. 17/19, que considerou procedente a exigência.

Cientificada em 26 de fevereiro de 2004, AR de fls. 24, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 18 de março de 2004, em cujo arrazoado de fls. 25/32 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando, ainda, que a entrega da declaração anual é uma obrigação acessória que descumprida gera uma infração tributária, exceto quando ocorrida a denunciada espontaneamente, sendo aí excluída a responsabilidade pela multa, nos termos do artigo 138 do CTN. Transcreve ementas de decisões judiciais para reforçar seu entendimento de que



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61

Acórdão nº. : 108-08.166

enquanto não intimada a empresa a regularizar a sua situação, a multa é inexigível e afastável pelo cumprimento espontâneo da obrigação.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Acórdão nº. : 108-08.166

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 depósito recursal ou arrolamento de bens, em virtude da exigência não atingir o montante de R\$ 2.500,00, previsto na IN SRF 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 Declaração de Rendimentos do exercício de 1997, ano-calendário de 1996, 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, 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. : 13893.000442/2002-61

Acórdão nº. : 108-08.166

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;



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Acórdão nº. : 108-08.166

*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)*

*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



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61

Acórdão nº. : 108-08.166

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.

No caso em questão, a autoridade da Secretaria da Receita Federal tinha conhecimento da omissão na apresentação da declaração de rendimentos do exercício de 1997, porque se tratando o IRPJ de tributo sujeito à sistemática chamada de lançamento por homologação, em que o sujeito passivo exerce a função de determinar e liquidar a obrigação tributária, 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*:



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Acórdão nº. : 108-08.166

"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.

§ 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.



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Acórdão nº. : 108-08.166

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.

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



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

Processo nº. : 13893.000442/2002-61
Acórdão nº. : 108-08.166

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 guarnecido 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.

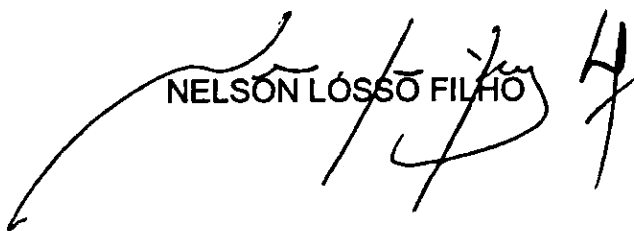
2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

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)”.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário de fls. 25/32.

Sala das Sessões – DF, em 28 de janeiro de 2005.


NELSON LÓSSÓ FILHO