



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10166.000418/2009-24  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-002.085 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2013  
**Matéria** MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DAICON  
**Recorrente** CAFÉ DO SÍTIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2008

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. Estando o contribuinte obrigado a apresentar a Dacon, a sua entrega fora do prazo enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Dacon. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que reconheciam a ocorrência da denúncia espontânea. A Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que narra bem os fatos:

*Contra o contribuinte acima identificado foi formalizada Notificação de Lançamento relativa a cobrança de multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon do mês de apuração de setembro/2008, no qual está sendo exigido o crédito tributário no valor de R\$2.174,27.*

*O enquadramento legal do lançamento é o art 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.*

*Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1/4) ao lançamento alegando, em síntese, que:*

*- Instrução Normativa não é instrumento hábil para imposição da referida multa, sendo totalmente ilegal, visto que a mesma só poderia ser prevista por Lei;*

*- apresentou a Declaração em atraso, porém espontaneamente. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido, de não cabimento da multa.*

*Ante todo o exposto, entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado.*

A DRJ em Brasília (DF) julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (DACON). ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL.*

*A entrega da Declaração, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos, não caracteriza a espontaneidade, com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.*

*O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele tomo conhecimento.

A recorrente insurgiu-se contra a aplicação de multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon.

De imediato consigna-se a fundamentação da autoridade tributária:

*Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) entregue fora do prazo fixado enseja a aplicação da multa de 2% (dois por cento) ao mês ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que tenha sido integralmente pago, reduzida em 50% (cinquenta por cento) em virtude da entrega espontânea do demonstrativo, respeitado o percentual máximo de 20% (vinte por cento) e o valor mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais).*

Passa-se ao exame do diploma legal.

O art. 7º da Lei 10.426, de 24 de abril de 2002, estabelece a multa por atraso no Dacon, *in verbis*:

**Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 )**

(...)

**III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 )**

*IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. ( Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004 )*

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I e II do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.*

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração. ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 )*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;*

*II - a 75%(setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*(...)*

*§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo. ( Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 )(grifou-se)*

Desta forma, no caso em discussão a situação fática subsume-se ao disposto no inciso III do art. 7º da Lei 10.426/2002. De sorte que é incontroverso que a interessada não apresentou o Dacon no prazo estabelecido por norma.

Em suas razões a recorrente sustentou que no caso em comento é aplicável o instituto da denúncia espontânea.

A tese da ocorrência do instituto da denúncia espontânea não merece prosperar nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

*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.*

Em que pese o art. 138 do CTN referir à exclusão da responsabilidade quando da denúncia espontânea, ele deve ser interpretado sistematicamente com outros dispositivos, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

A propósito, o Código Tributário Nacional (CTN) no art. 113, § 2º e art. 115 dispõe:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

(...)

*§ 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.*

(...)

*Art. 115. 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.*

Destarte, o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, não alcança a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, o Dacon, pois este se trata de uma obrigação acessória, nos termos do art. 113, 2º, e 115 do CTN, em que não há qualquer ligação com o fato gerador do tributo, devendo ser adimplida no prazo previsto na legislação.

Como visto, o legislador ordinário estabeleceu uma multa para a entrega do Dacon após o prazo legal. Não se tem notícia de que este dispositivo tenha sido declarado inconstitucional, ainda, que de forma parcial, ou mesmo, tenha ocorrido uma declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto. A atividade da autoridade administrativa é vinculada, não podendo negar vigência a uma lei.

Cabe, mais, acrescentar que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea alcança tão-somente a multa relativa à obrigação principal, não se aplicando aos casos de descumprimento de obrigação acessória.

Em casos análogos, a manutenção da multa também foi acolhida em outros julgados administrativos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a exemplo do acórdão abaixo:

*INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.*

*Nos termos da Súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.  
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário MULTA POR*

*ATRASO NA ENTREGA DE DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DACON.*

*A entrega de DACON fora do prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal enseja a aplicação de multa, nos termos da Lei nº 10.426/02.*

*(CARF. 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão 3301-001.498, de 26/06/2012, rel. Andréa Medrado Darzé, Processo nº 13227.720142/2010-64)*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também coaduna com as decisões acima reproduzidas, como pode ser visto nos seguintes julgados:

*TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO -*

*MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.*

*I — O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95. (RESP e 246.960/RS — Rel. Min, PAULO GALLOTTI).*

*TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA - MULTA - PRECEDENTES.*

*I. 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. A responsabilidade acessória autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do C77V. Precedentes." (ERESP nº 246.295/RS e AGRESP nº 258.141 — Min. JOSÉ DELGADO).*

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO — DENÚNCIA ESPONTÂNEA — ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS — VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 113 E 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL — OCORRÊNCIA — ARTIGO 88 DA LEI nº 8.981/95 — APLICAÇÃO — DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NOTÓRIA.*

*A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional.*

*A par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um. (RESP nº 289.688/PR - Rel. Min. FRANCIULLI NETTO).*

Convém citar, ainda, estudo esclarecedor da matéria realizado pelo Dr. Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, nos termos a seguir transcritos:

*“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 tributária 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.*

Pontue-se que admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa eliminar a única sanção decorrente desta conduta contrária à lei de regência, pois a entrega da Dacon após o prazo incorreria na denúncia espontânea e afastaria a multa, exceto uma ação fiscal improvável.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes

## **Declaração de Voto**

Com o devido acatamento, ouse divergir do voto do Exmo. Sr. Relator.

Como bem se infere da análise do lançamento, trata-se de imposição de Multa Regulamentar pelo descumprimento de obrigação acessória convertida em obrigação principal em relação à penalidade aplicável. Há lei em vigor prevendo a aplicação da multa na data da ocorrência da situação que constitui o fato gerador da obrigação acessória.

No caso em questão, foi realizada a entrega do DACON após o prazo especificado em lei, o que ensejaria a aplicação da Multa.

Ocorre que o artigo 138 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

*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.”*

Trata o dispositivo transcrito da chamada denúncia espontânea. A denúncia espontânea, por sua vez, é o instrumento através do qual se exclui a responsabilidade pela prática de alguma **infração tributária** por parte do contribuinte, ou responsável, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais sejam, pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.

Deveras, o sujeito passivo tem determinadas obrigações para com o sujeito ativo da relação jurídico tributária, seja de pagamento de tributos no prazo correto, seja de entregar o DACON dentro de prazo determinado pela lei, dentre outros comportamentos legalmente previstos.

É, pois, a infração tributária, uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais.

No caso em análise, de fato, o Recorrente cometeu uma infração, de natureza formal: a entrega do DACON em atraso.

Sempre que ocorrida uma infração tributária, fato seguinte é o surgimento de suas respectivas sanções, as quais fazem com que o contribuinte tenha a ele imputada determinada penalidade.

Ocorrida a infração tributária, podem ser desencadeadas três distintas situações:

- 1) Na primeira, o agente responsável pela infração não realiza nenhum procedimento, quedando-se silente e aguarda a eventual ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em lançar tais valores.
- 2) A segunda possibilidade é a Fazenda Pública fiscalizar o agente infrator e, desta feita, lavrar o Auto de Infração, onde o sujeito passivo poderá impugná-lo administrativamente, recorrer ao Poder Judiciário para anulá-lo ou, até, adimplir os valores devidos de pronto.
- 3) Terceira possibilidade é a chamada denúncia espontânea, ou seja, o agente se antecipa a qualquer procedimento fiscalizatório do Poder Público e efetua o pagamento dos valores de pronto, ou realiza a obrigação que deixou de cumprir, comunicando-o, após, do ocorrido.

Neste último caso, como exposto acima, o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o contribuinte como o próprio Fisco, os contribuintes se valham de um **instituto excludente de responsabilidade, desde que cumpram os requisitos lá constantes para sua fruição.**

A referida norma, art. 138 do CTN, nada mais é do que uma norma indutora de conduta, uma vez que sua hipótese de incidência conclama apenas uma atitude exclusiva do sujeito passivo, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma.

É uma faculdade do sujeito passivo em se auto-denunciar perante a fiscalização e, desta feita, ser beneficiado pela exclusão da penalidade decorrente da infração cometida.

E tal faculdade tem o dom de beneficiar tanto o sujeito passivo que recebe tal benesse, quanto à própria Fazenda. O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade de ser perdoada a sanção, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; enquanto que, para o segundo, representa um estímulo maior para o controle fiscal e o ingresso de divisas, sem que este tenha que ir fiscalizar as empresas e verificar a correição dos procedimentos adotados pelos contribuintes.

Para que a denúncia espontânea surta seus efeitos, imprescindível a ocorrência de seus pressupostos. No caso ora analisado, todos os pressupostos foram observados, senão vejamos:

Os pressupostos da denúncia espontânea são os seguintes:

1º) Denúncia espontânea da infração

O primeiro pressuposto é a ocorrência da infração cometida – no caso, a entrega extemporânea do DACON, e, conseqüentemente, o surgimento da respectiva sanção – no caso, o pagamento de multa pelo descumprimento da obrigação fiscal.

Passada esta parte, necessário se faz que o contribuinte realize a chamada “denúncia espontânea”, ou seja, que comunique à Fazenda a ocorrência da infração e o seu respectivo adimplemento.

A comunicação solene foi realizada pela Recorrente, através da entrega da DACON espontaneamente, em atraso.

2º) Pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso.

Como segundo pressuposto para a plena realização da denúncia espontânea, há a necessidade do adimplemento da obrigação que eventualmente não foi realizada a tempo correto.

Neste sentido, mister é que o sujeito passivo, ao denunciar-se espontaneamente para o Fisco, acompanhe junto desta comunicação o comprovante de que, ressalvada a multa, a obrigação que deveria ter sido adimplida épocas atrás tenha sido efetivamente cumprida.

Vale ressaltar que, apesar de a norma referir-se a “pagamento do tributo devido”, a aplicação do instituto da denúncia espontânea não fica reservado apenas para os casos de descumprimento da obrigação tributária principal, relacionada com o recolhimento do tributo efetivamente.

A sanção decorrente da inobservância das regras instrumentais do Direito Tributário, notadamente aquelas relacionadas com as obrigações acessórias, também pode ser elidida pela aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Esta assertiva resta absolutamente óbvia quando o legislador utiliza a expressão “se for o caso”.

Com efeito, este pressuposto guarda íntima e direta relação com a chamada natureza das infrações fiscais, que podem ser tanto materiais, resultantes diretamente do não adimplemento de uma obrigação tributária principal ou de prestação pecuniária; quanto formais, decorrentes do não cumprimento de uma obrigação, seja através de uma atitude positiva ou negativa.

Assim, o não cumprimento de uma obrigação tributária principal ou de prestação pecuniária acarretará no nascimento de uma infração tributária material, relacionada com a expressão “pagamento do tributo”. Já o de um dever instrumental, uma infração formal, está relacionada com a expressão “se for o caso”.

Sempre que uma obrigação tributária principal for inadimplida, para os efeitos da aplicação do art. 138 do CTN, necessário será que se pague o tributo devido.

Entretanto, se a infração ocorrida for de natureza formal, como no caso presente, a denúncia espontânea consiste simplesmente na formalização junto ao órgão fiscal, do descumprimento de sua obrigação de prestar informações tempestivamente.

Não há dúvidas, portanto, que a Recorrente preencheu este segundo pressuposto necessário para que possa usufruir do instituto da denúncia espontânea como forma de afastar a responsabilidade (leia-se, punição) pela infração formal cometida.

Vale reiterar a importância do caput do artigo 138 do CTN, que abrange sua aplicação tanto para os casos em que há “pagamento do tributo devido”, quanto para os casos em que não há “pagamento do tributo”, como é o caso da expressão “se for o caso”, constante do final daquele texto.

Qual a validade da expressão “se for o caso”, se não para as infrações em que não há qualquer relação com valores pecuniários, como são os casos dos deveres instrumentais?

Se não se admitir esta possibilidade, a referida expressão seria letra morta no CTN, pois não teria aplicação alguma.

Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o auto-denunciante, ao confessar-se, deverá pagar o tributo não-pago. Mas se a infração cometida tenha sido a não prestação de uma informação, a confissão do Recorrente não ensejará o pagamento de tributo, porquanto esse pagamento representaria a não observância do artigo 138 do CTN.

3º) Inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Último pressuposto para a configuração da denúncia espontânea se encontra na figura da ausência de fiscalização, por parte do Fisco, em relação ao tributo sobre o qual o contribuinte, ou o responsável, se auto-denuncia.

Em suma, entendo que a Recorrente preencheu correta e satisfatoriamente todos os requisitos inerentes ao instituto da denúncia espontânea.

É justamente no afastamento da responsabilidade pela infração e, conseqüentemente, na escusa de toda forma de penalidade, de sanção, que age a denúncia espontânea. Ela funciona como uma “excludente da culpabilidade”. A infração continua existindo. Todavia, o contribuinte não é mais punível. Ou seja, as conseqüências oriundas desta nova relação jurídica (todas elas) não podem mais se externar, pois prejudicado *jus puniendi* em relação àquele infrator.

Isto é o que diz o artigo 138 do Código Tributário Nacional ao dispor que o agente, uma vez realizada a denúncia espontânea, não pode mais ser responsabilizado pela infração cometida. A norma optou por ser o mais abrangente possível e excluiu a própria responsabilização do agente, o que impossibilita, de resto, a incidência de qualquer penalidade – ou seja, de qualquer medida que possa lhe prejudicar.

Por todo o acima exposto, divirjo do voto do Exmo. Relator, e decido no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado, cancelando a exigência consubstanciada no auto de infração de fls..

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel