



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10630.000020/00-37
Recurso nº. : 124.148
Matéria : IRPF - EX.: 1998
Recorrente : MÁRIO SILVEIRA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 18 DE ABRIL 2001
Acórdão nº. : 102-44.710

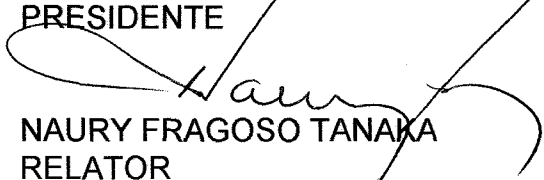
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – EX - 1998 – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE – A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN não se aplica às obrigações acessórias autônomas não vinculadas ao pagamento do tributo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁRIO SILVEIRA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, 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, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: **01 JUN 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº : 10630.000020/00-37

Acórdão nº : 102-44.710

Recurso nº : 124.148

Recorrente : MÁRIO SILVEIRA

RELATÓRIO

Crédito tributário decorrente do lançamento, mediante Auto de Infração, da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda relativa ao ano-calendário de 1997, exercício de 1998, fls. 3. A referida declaração foi entregue em 27 de outubro de 1999, fora do prazo legal, conforme consta de cópia às fls. 13 a 15. O feito fundamentou-se nos artigos 88 da Lei n.º 8981/95, 30 da Lei n.º 9249/95, 27 da Lei n.º 9532/97, 2.º da IN SRF 25/97 e nas IN SRF n.º 62/96 e 91/97.

Em 11 de janeiro de 2000, tempestivamente, impugnou o lançamento argumentando que apresentou a declaração de rendimentos, espontaneamente, antes de qualquer iniciativa fiscal e, portanto, nas condições previstas para a exclusão da responsabilidade contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, fls. 1. Trouxe para apoiar sua petição o Acórdão n.º 104-17.031 e concluiu solicitando o cancelamento do feito.

A Autoridade julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente porque não identificou questionamento quanto à obrigação de entregar a referida declaração nem quanto a não observação do prazo normal. Afastou a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN por entender que esta somente é cabível quando a penalidade



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

Processo nº : 10630.000020/00-37

Acórdão nº : 102-44.710

decorrer da obrigação principal vinculada ao tributo e o fato for desconhecido do Fisco. Apoiou-se nos acórdãos do Conselho de Contribuintes n.º 102-29.231/94 e 106-08.358/96 para o posicionamento adotado, Decisão DRJ/JFA n.º 0.917, de 13 de julho de 2000, fls. 17 a 20.

Em 14 de setembro de 2000, tempestivamente, recorre ao Primeiro Conselho de Contribuintes por intermédio de seu representante legal, Jarbas Fraga de Assis, inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil de Minas Gerais – OAB / MG sob n.º 33106, trazendo as mesmas alegações anteriores e pedindo o ressarcimento da importância depositada para o recurso, fls. 24 a 27.

Depositou a importância prevista no parágrafo 2.º do artigo 33 do Decreto n.º 70235/72, fls. 28.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.000020/00-37

Acórdão nº : 102-44.710

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele tomo conhecimento.

O processo trata da preliminar relativa ao afastamento da multa por atraso na entrega da referida declaração, com lastro na entidade da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. O mérito não foi abordado.

A espontaneidade solicitada em função do artigo 138 não pode ser deferida. Como exposto a seguir as penalidades relativas às obrigações acessórias autônomas não se encontram albergadas pelo referido texto legal.

Importante termos o conteúdo deste artigo antes de qualquer consideração.

“Artigo 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.”

Inserido no Título II do CTN que trata da Obrigação Tributária, e no Capítulo V, específico para a Responsabilidade Tributária, não pode ser analisado isoladamente em vista das ligações existentes entre seu conteúdo e as partes envolvidas na formação da obrigação tributária.



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

Processo nº. : 10630.000020/00-37

Acórdão nº. : 102-44.710

A obrigação tributária é definida no artigo 113 do CTN como sendo principal ou acessória e a diferença entre elas reside no fato de que a primeira tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, enquanto a segunda, as prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou fiscalização.

Verifica-se que a primeira visa sempre a arrecadação, com o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, a segunda, ao contrário, decorre da legislação tributária e objetiva atender interesses do sujeito ativo para a administração dos diversos tributos.

Como se depreende do texto, o artigo não abrange as obrigações acessórias autônomas pois está voltado às penalidades punitivas vinculadas à obrigação tributária principal quando esta tenha por objeto o pagamento do tributo. A penalidade pelo atraso no cumprimento da obrigação acessória de entregar a declaração de ajuste anual não visa o pagamento do tributo mas suprir a administração tributária de meios para o controle e fiscalização.

O CTN aborda a questão da responsabilidade tributária por infração em seus artigos 136 a 138, de forma abrangente, pois define que esta independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo disposição de lei em contrário; estabelece os casos de imputação pessoal ao agente e aqueles passíveis de exclusão pela denúncia espontânea.

Excluir a responsabilidade, na forma prevista no artigo 138, do CTN, significa apartar a participação no ilícito tributário a fim de que o contribuinte ou



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

Processo nº : 10630.000020/00-37

Acórdão nº : 102-44.710

responsável não se inclua na cobrança das penalidades punitivas. Verifica-se que o legislador quis permitir ao contribuinte faltoso eximir-se da responsabilidade pela infração de natureza tributária por comunicá-la ao poder fiscalizador antes de qualquer procedimento deste. Também teve o intuito de incentivar a vinda para a legalidade de atos e fatos jurídicos que estavam na marginalidade, considerando, obviamente, a limitada capacidade do sujeito ativo para levantar os ilícitos tributários. No entanto, mesmo excluída a responsabilidade, o tributo devido e os acréscimos moratórios (juros e multa moratória) devem ser recolhidos para sanar a irregularidade, se for o caso. Ou seja, a infração tributária deixa de ser atribuída a determinada pessoa, mas permanece a obrigação a ser cumprida em sua forma normal, prevista em lei. A expressão “se for o caso” reporta-se aos diversos tipos de infrações tributárias que não envolvem recolhimento de tributo, distintas das obrigações acessórias autônomas.

Denunciar significa dar conhecimento ou comunicar atos ou fatos jurídicos aos quais o sujeito ativo não tem acesso e nem lhe é permitido visualizá-los na documentação normal. Caso estivesse devidamente declarada ou constante da escrituração comercial a obrigação principal não seria objeto de denúncia espontânea pois passível de conhecimento do Fisco e sujeita aos acréscimos moratórios normais – juros e multa. No entanto, não estando na condição anterior e levantada por ação fiscal, a penalidade aplicada tem caráter punitivo e, conseqüentemente, maior índice. Esta última infração pode ser objeto de denúncia espontânea pois atende a intenção do legislador de trazer para a legalidade, espontaneamente, os atos jurídicos não conhecidos do Fisco.



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

Processo nº. : 10630.000020/00-37
Acórdão nº. : 102-44.710

As multas moratórias visam indenizar o Estado pelo atraso no pagamento do tributo devidamente declarado ao Fisco. Além de ter por algo que está legalmente apresentado ao Fisco ou prevista a mora em lei, tem percentual de incidência inferior porque visa apenas a indenização do Estado pela mora no cumprimento da obrigação. As multas punitivas, ao contrário, aplicam-se a tributos ou obrigações não declaradas (ilícitos tributários) ou declaradas de forma inexata, têm percentual de incidência elevado (até 150% nos casos de fraude do Imposto sobre a Renda) e a lei não sanciona o atraso.

As obrigações acessórias autônomas por decorrerem de lei, serem extensivas a todos que se encontram em uma determinada situação, e ter seu fato gerador ocorrido no momento do inadimplemento da condição, devem ser acompanhadas da multa moratória quando os prazos legais não são observados, pois, em sendo diferente, teríamos tratamento similar para situações distintas. A lei, então, levaria a um contra-senso ao ser editada com intuito de trazer o contribuinte para o âmbito da legalidade, como foi o espírito do legislador ao inserir o artigo 138 no CTN, e a sua prática incentivar a existência de infratores na mesma condição do contribuinte que cumpre suas obrigações.

Como citado no início, a obrigação acessória permite ao Fisco o controle da arrecadação e fiscalização, e o seu não cumprimento retarda o desencadeamento de determinadas ações, portanto perfeitamente cabível a compensação do atraso em forma de penalidade pecuniária moratória.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ vem mantendo essa penalidade adotando linha já comentada de que o referido artigo não alberga as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10630.000020/00-37

Acórdão nº. : 102-44.710

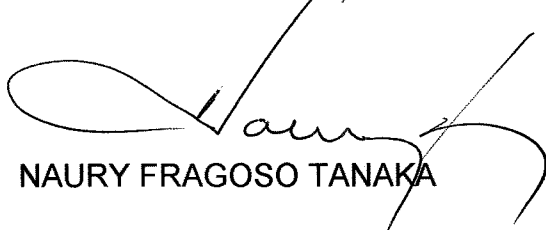
obrigações acessórias, conduta meramente formal. O seu objetivo são as penalidades vinculadas às obrigações principais de natureza tributária. Cito o acórdão relativo ao REsp n.º 246.302-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 30/10/2000, e o acórdão referente ao REsp. n.º 265378/BA, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 25/09/2000, cuja ementa transcrevo abaixo.

“Mandado de Segurança. Tributário. Imposto de Renda. Atraso na entrega da Declaração. Multa Moratória. CTN, artigo 138. Lei 8981/95 (art. 88).

1. A natureza jurídica da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda (Lei 8981/95) não se confunde com a estadeada pelo artigo 138, CTN, por si, tributária. As obrigações autônomas não estão alcançadas pelo artigo 138, CTN.
2. Precedentes jurisprudenciais.
3. Recurso provido.”

Como demonstrado não se aplica a exclusão da responsabilidade para a infração de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda fora do prazo fixado com lastro no artigo 138 do CTN. Voto por negar provimento ao recurso.

Sala da Sessões – DF, em 18 de abril de 2001



NAURY FRAGOSO TANAKA