



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Recurso nº. : 123.391
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : VERA LÚCIA DE CARVALHO MACHADO
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 19 DE JUNHO DE 2001
Acórdão nº. : 102-44.860

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF – EXERCÍCIO DE 1999– ANO BASE DE 1998 - Estando o contribuinte obrigado a apresentar a declaração de ajuste anual, a falta ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeita à pessoa física à multa mínima no valor de R\$165,74 (Cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) ou a equivalente a um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido– (Lei N.º 8.891 de 20/01/95, art. 88, § 1º, letra “a”, Lei N.º 9.249/98, art. 30, Lei N.º 9.430/96, art. 43 e Lei N.º 9.532/97, art. 27. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VERA LÚCIA DE CARVALHO MACHADO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL 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 MACHIEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JUL 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. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860
Recurso nº. : 123.391
Recorrente : VERA LÚCIA DE CARVALHO MACHADO

RELATÓRIO

O recorrente conforme consta nos documentos de fls. 01 a 13 impugnou junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas o Auto de Infração de fls. 12/13, no qual é exigido o crédito tributário no montante de R\$1.240.22 (Hum mil, duzentos e quarenta reais e vinte e dois centavos) a título e “Multa por Atraso na Entrega da Declaração” do Exercício de 1999 – Ano Calendário de 1998.

Em sua exordial impugnatória alegou, em síntese, que:

a) a declaração do Imposto de Renda exercício de 1999, ano 1998, foi transmitida via Internet dentro do prazo legal. Após o envio, o programa emitiu o recibo de entrega e a Impugnante, sem maiores informações entendeu que o Nr. De Controle SRF: 00.06.76.83.64, que anexou aos autos, indicava o recebimento da sua Declaração de Rendimentos. Convém lembrar que o programa utilizado para o envio da declaração (o download do programa foi feito através do provedor da impugnante) não informava o que deveria constar no campo “Carimbo da Recepção” para os declarantes do Imposto pela Internet;

b) que foram impressos os DARF's para o pagamento do Imposto em seis parcelas;



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12

Acórdão nº. : 102-44.860

- c) que após várias tentativas de esclarecimentos junto à Receita Federal, todas infrutíferas, em janeiro de 2000 enviou novamente a sua Declaração de Rendimentos, via Internet, oportunidade em que foi emitido o Recibo de Entrega, conforme atesta o doc. de fls. 10;
- d) por medida cautelar em 24 de janeiro de 2000 recolheu o valor de R\$ 165,74 a título de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Física – IRPF/1998;
- e) em 14 de fevereiro recebeu o Auto de Infração de fls. 12, onde lhe é exigida a quantia de R\$ 1.240,22 a título de multa pela entrega da Declaração de Rendimentos fora do prazo legal ;
- f) jamais agiu de forma dolosa e sempre teve o espírito de se pautar em conformidade com as disposições legais.

O Serviço de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Campinas, a vista da impugnação interposta e considerando que parte do débito fiscal havia sido recolhido pela Recorrente, transferiu para o presente processo o saldo remanescente de R\$ 1.074,48 ($1.240,22 - 165,74 = 1.074,48$) – doc.'s de fls. 14/18

Apreciando a impugnação interposta, a digna autoridade monocrática, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas, na Decisão DRJ/CPS nº 1.218, de 10 de maio 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 fora do prazo legal– doc. de fls. 20/22.



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

Processo nº : 10830.001872/00-12

Acórdão nº : 102-44.860

Insatisfeita contesta a decisão do órgão de julgamento, recorrendo, tempestivamente, a este Conselho – doc's de fls. 25/40 - reafirmando os argumentos de fato e de direito expendidos preliminarmente aduzindo em seu protesto ter havido a denúncia espontânea o que exclui a penalidade imposta pela Receita Federal, invocando Acórdãos proferidos por este Conselho, protestando pela devolução das quantias pagas indevidamente.

Esclarece a Recorrente que procedeu o recolhimento do montante de R\$1.240,22, acrescidos de juros moratórios, conforme atesta o DARF de fls. 31.

Em petição dirigida ao Delegado da Receita Federal de Julgamento de Campinas, requer a devolução da importância de R\$ 165,74 (Cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) – doc. de fls. 42/43.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

VOTO

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator

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

Conforme comprovam os documentos acostados aos autos deste procedimento fiscal estamos, uma vez mais, diante de equívocos praticados pelos contribuintes na utilização de sistemas eletrônicos visando dar cumprimento às suas obrigações fiscais.

Não é incomum alguns contribuintes incorrerem em erro quando optam por entregarem a sua declaração de ajuste anual via Internet, posto que, ao gravarem o disquete para retransmissão dão o comando para a emissão do recibo de entrega gerando, por conseqüência, o documento de fls. 04, com um número de controle, no presente caso o Nr. Controle SRF 00.06.76.83.64. Nesta fase a declaração ainda não foi retransmitida. O número de controle impresso ao final do recibo presta-se a validar os dados que o contribuinte inseriu em sua Declaração de Ajuste.

Tanto é verdade que a Recorrente ao constatar que a sua Declaração de Ajuste ainda não havia sido recepcionada pela Receita Federal, prestou-se a, novamente, retransmiti-la via Internet mantendo o mesmo número de controle, conforme atesta o doc. de fls. 10.



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

**INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 138 DO CÓDIGO
TRIBUTÁRIO NACIONAL NA HIPÓTESE DE MULTA PELO ATRASO NA
ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA – PESSOA FÍSICA - IRPF**

Quanto a arguição da Recorrente de que ao proceder a entrega de sua Declaração de Ajuste espontaneamente, está amparada pelo disposto no art. 138 do CTN, é de se registrar que se instalou no âmbito deste Conselho duas correntes antagônicas no que se refere a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos.

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, destacamos os Membros deste Conselho que entendem ser cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, 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



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12

Acórdão nº. : 102-44.860

entrega da Declaração de Rendimentos fora dos prazos fixados pela legislação fiscal.

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

“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.”



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

Neste ponto temos á indagar: A entrega da Declaração de Ajuste Anual – Simplificada ou Completa – é uma obrigação principal ou acessória?

Pelo descrito, a meu ver, o ato da entrega da Declaração de Ajuste Anual – Simplificada ou Completa, é uma obrigação acessória. Vejamos.

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 contribuinte do Imposto de Renda – Pessoa Física, está obrigado a proceder a entrega de sua Declaração de Ajuste Anual dentro do prazo fixado em Lei – obrigação de fazer – e o descumprimento desta obrigação acarreta ao sujeito passivo a penalidade prevista na legislação fiscal.



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

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 descumpre 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 descumpre com os deveres acessórios”.

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 de Ajuste Anual fora do prazo legal e antes de quaisquer



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

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.

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



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12

Acórdão nº. : 102-44.860

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 de Ajuste Anual é fato conhecido e predeterminado, sendo defeso ao sujeito passivo à alegação de sua ignorância, ou seja, a ninguém é lícito arguir o desconhecimento da lei. O art. 7º da Lei N.º 9.250, de 1995, dispõe que a declaração de rendimentos deverá ser entregue até o último dia útil de abril do ano-calendário subsequente ao da percepção dos rendimentos.

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 –



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12

Acórdão nº. : 102-44.860

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.

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.º5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

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.

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 de ajuste anual fora do prazo legal e antes de qualquer manifestação da Autoridade Tributária a luz do art. 138 do CTN.

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



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

Processo nº : 10830.001872/00-12

Acórdão nº : 102-44.860

de 22/03/1999) e 261.508-RS, de 25/09/2000 (DJ de 05/02/2001), este último com a ementa a seguir transcrita:

“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).

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”:



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12

Acórdão nº. : 102-44.860

“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).

.....
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



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

Processo nº : 10830.001872/00-12
Acórdão nº : 102-44.860

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.

É de se concluir portanto que o disposto nestes artigos é aplicável somente quando a infração tributária resultar concomitantemente responsabilidade 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 rendimentos 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.

**DA RESTITUIÇÃO REQUERIDA DECORRENTE DE
RECOLHIMENTO INDEVIDO DA MULTA**

A luz da documentação acostada aos autos deste procedimento administrativo fiscal, não resta dúvida que a Recorrente tem o direito a restituição da quantia de R\$165,74 (Cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) recolhidos indevidamente, contudo a Autoridade Fiscal competente e responsável para analisar o pleito é o Delegado da Receita Federal em Campinas à quem deverá ser dirigido o pedido de restituição.



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

Processo nº. : 10830.001872/00-12
Acórdão nº. : 102-44.860

Ante o tudo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito da restituição do valor de R\$165,74, recolhido indevidamente pelo Recorrente, mantendo tudo o mais que do processo consta.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2001.


AMAURY MACIEL