



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

Processo n.º : 10980.013404/2002-09  
Recurso n.º : 136.957  
Matéria : IRPF – EX: 2002  
Recorrente : MARIA APARECIDA PEREIRA MARTINS  
Recorrida : 4.ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 02 DE DEZEMBRO DE 2004  
Acórdão n.º : 102-46.583

IRPF - EX. 2002 - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - Auferir renda tributável em montante superior ao limite anual previsto na IN SRF n.º 110, de 2001, é uma das situações concretas que subsume a pessoa física à hipótese legal e impõe a conduta de entregar a declaração de ajuste anual.

IRPF - EX. 2000 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DAA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, observadas as demais condições exigidas para o seu exercício, aplica-se às infrações tributárias nas quais presente o elemento volitivo e, conseqüentemente, subsumidas, também, às sanções do Direito Penal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA APARECIDA PEREIRA MARTINS.

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 Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ OLESKOVICZ e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



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

Processo nº. : 10980.013404/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.583

Recurso nº. : 136.957

Recorrente : MARIA APARECIDA PEREIRA MARTINS

**RELATÓRIO**

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância, fls.15 a 17, na qual a exigência tributária formalizada pela Notificação de Lançamento, de 13 de novembro de 2002, fl. 08, com crédito de R\$ 165,74, foi considerada, por unanimidade de votos, procedente.

O crédito tributário decorre da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício de 2002, a destempo, em 29 de julho de 2002, conforme indicado na cópia juntada à fl. 10.

A exigência teve suporte legal nos artigos 790 e 964 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, 9.º, e 11 do Decreto n.º 70,235, de 1972.

Não conformado com a dita penalidade, José Alexandre Saraiva, OAB/PR 11.901, patrono da contribuinte, impugnou a exigência pedindo pelo seu cancelamento em razão do ato de entregar a destempo encontrar-se albergado pela proteção da denúncia espontânea prevista na norma contida no artigo 138 do CTN. Para reforço de sua posição, o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>1</sup>, de Hugo de Brito Machado<sup>2</sup> e de Geraldo Ataliba<sup>3</sup> a respeito do assunto. Composição, também, com julgados administrativos e do poder Judiciário, favoráveis à tese desenvolvida.

O colegiado julgador da Quarta Turma da DRJ em Curitiba considerou procedente o feito, fls. 15 a 17, em razão da contribuinte ter auferido rendimentos

---

<sup>1</sup> Moraes, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, Forense, 2.ª Ed. 1994, pág. 526.

<sup>2</sup> Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 17.ª Ed., SP, Malheiros, 2000, pág. 127.

<sup>3</sup> Ataliba, Geraldo. Denúncia Espontânea e Exclusão da Responsabilidade, RDT n.º 66, págs. 19 a 22.



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

Processo nº. : 10980.013404/2002-09

Acórdão nº. : 102-46.583

tributáveis no ano-calendário de referência em montante superior ao limite anual previsto no artigo 1.º, I, da IN SRF n.º 110, de 2001.

Nesse voto, afastada a subsunção do fato à denúncia espontânea considerando que a obrigação acessória, uma vez não cumprida, sujeita-se à penalidade pecuniária que passa, imediatamente, a obrigação principal. Essa posição foi robustecida com o entendimento de Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário.

Afastados os entendimentos manifestados nas decisões administrativas e judiciais trazidas pelo recorrente pelos limites dos seus efeitos estarem adstritos às partes litigantes.

Não satisfeito com a decisão de primeira instância, ingressou o patrono com peça recursal na qual reiterado o argumento que deu suporte à impugnação, bem assim, os demais elementos que o justificam. Finalizada a peça recursal com pedido pela reforma da dita decisão e improcedência do feito.

Dispensado o arrolamento de bens nos termos da IN SRF n.º 264/2002, conforme despacho de fl. 32.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10980.013404/2002-09  
Acórdão nº. : 102-46.583

**VOTO**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

O fundamento da defesa para o afastamento da penalidade é o benefício da denúncia espontânea. Com a devida vênia, não concordo com as interpretações que integram a peça recursal, e justifico com a interpretação que a seguir é detalhada.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN tem aplicabilidade restrita às situações em que as infrações tributárias apresentam-se com contornos de prática intencional, caracterizadoras da presença do dolo e de inserção no rol daquelas tidas como crimes e sujeitas à imposição de penalidade subtrativa do direito de liberdade.

Regra geral as infrações tributárias tem caráter objetivo, isto é não vinculam o agente infrator à sua prática nem à exigência, motivo para que a Administração Tributária possa atribuir multas a terceiros não diretamente vinculados aos fatos e às pessoas jurídicas, entes abstratos que não detém o poder volitivo.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>4</sup> indica três motivos para o caráter objetivo das infrações tributárias: (a) a possibilidade de transferir as multas, que estaria vedado caso prevalecesse a subjetividade; (b) impossibilidade de punir as pessoas jurídicas considerando que estas não possuem vontade; e (c) a ignorância e o erro de

---

<sup>4</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2.ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 29 e 30.



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

Processo nº. : 10980.013404/2002-09  
Acórdão nº. : 102-46.583

interpretação podem ser argüidos como suporte ao não cumprimento da obrigação tributária.

Este último, é reforçado pelo caráter heterônomo da norma tributária que, diferentemente daquelas oriundas dos ajustamentos entre as partes, incide independentemente da vontade do destinatário.

A subjetivação do ato infracional implica na existência de duas infrações, a primeira vinculada ao Direito Tributário, dada pelo não pagamento do tributo, ou com o não cumprimento da obrigação acessória, enquanto a segunda, pela presença do elemento volitivo no ato infracional exteriorizado pelos documentos e demais indicativos componentes do suporte fático.

Assim, a ação do infrator além de constituir infração à norma tributária, contém atributo daquelas sujeitas à verificação de sua ocorrência pela justiça, para fins de exteriorização e punição pelo Direito Penal.

A interpretação do texto legal não pode ser desvinculada do contexto onde inserido, exigência que torna obrigatória a constatação de que o artigo 138 do CTN encontra-se inserido no Título II – Da Obrigação Tributária, no capítulo V – Da Responsabilidade Tributária, e na **Seção IV – Responsabilidade por infrações**, destinado à exclusão da responsabilidade do autor pela penalidade cometida.

Nesta seção, o artigo 136 contém determinação no sentido de eximir o **autor da infração da sua intenção de cometê-las**, isto é, as infrações ocorreram sem qualquer vinculação com eventual intenção do autor em praticá-las, salvo quando a lei dispuser em sentido específico<sup>5</sup>. Também não pode o Fisco imprimir responsabilidade em função da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, o CTN atribui caráter objetivo às infrações tributárias, excepcionando as situações previstas em lei determinativa da subjetivação.



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

Processo nº. : 10980.013404/2002-09  
Acórdão nº. : 102-46.583

O artigo 137 atribui responsabilidade subjetiva às situações que identifica<sup>6</sup>, enquanto o artigo 138 exclui a responsabilidade e permite o pagamento do tributo sem aplicação de multa.

Ora, qual o sentido de excluir a responsabilidade, se o próprio texto legal contido no artigo 136 já determina nesse sentido para todas as infrações tributárias, salvo aquelas excepcionadas em lei ?

Então, o artigo 138 é voltado para as infrações em que a lei determina a subjetivação, que não podem ser outras senão aquelas indicadas no artigo 137, pois nestas a responsabilidade é pessoal ao agente.

Analisando o conteúdo desse texto legal, verifica-se que todas as infrações são da espécie em que há vínculo com o Direito Penal, pois situações em que presente o elemento volitivo.

Destarte, considerando que esta situação externa, apenas, o cumprimento de uma obrigação acessória a destempo, a denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, não se aplica a esta situação.

---

<sup>5</sup> CTN – Lei n.º 5.172/66 - Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

<sup>6</sup> CTN – Lei n.º 5.172/66 - Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, 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:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.



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

Processo nº. : 10980.013404/2002-09  
Acórdão nº. : 102-46.583

Convém salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas as posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas<sup>7</sup>.

Nesse mesmo sentido, pacífica a jurisprudência dominante neste E. Primeiro Conselho de Contribuintes conforme evidenciada nos Acórdãos n.º 105-12822, sessão de 13 de maio de 1999, n.º 108-04777, sessão de 9 de dezembro de 1997, n.º 106-12509, sessão de 24 de janeiro de 2002, e n.º 102-44873, sessão de 20 de junho de 2001; e na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos n.º 01-2775/99, 01-2776/99, publicados no Diário Oficial da União de 06/12/2000 e n.º 01-2987/00, DOU de 21/12/2000<sup>8</sup>.

Isto posto, **voto no sentido de negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA

---

<sup>7</sup> Entendimento STJ - 1.ªT, 2.ªT - É cabível a cobrança de multa moratória na hipótese de atraso na entrega da declaração do imposto de renda, por constituir infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do CTN. A entrega da declaração do imposto de renda é uma obrigação autônoma, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, e a denúncia espontânea prevista no art. 138, de natureza tributária, abrange as obrigações principais e acessórias. Precedentes: 1ªT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2ªT-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).

<sup>8</sup> O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN - Acórdão CSRF n.º 01-2987/00 DOU de 21/12/2000.