



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

Processo nº. : 11831.001858/00-81
Recurso nº. : 127.576
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : LEANDRO SCHMITZ SARAIVA
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 07 DE DEZEMBRO DE 2001
Acórdão nº. : 102-45.338

IRPF – Ex. 1999 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE - Inaplicável a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, às infrações decorrentes do não cumprimento das obrigações acessórias autônomas em face da previsão legal para o ato de fazer, da situação conhecida pelo fisco e da ausência de vinculação à área penal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LEANDRO SCHMITZ SARAIVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, 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 e Luiz Fernando Oliveira de Moraes. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2002

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. : 11831.001858/00-81
Acórdão nº. : 102-45.338
Recurso nº. : 127.576
Recorrente : LEANDRO SCHMITZ SARAIVA

RELATÓRIO

O processo tem por lastro o lançamento da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 1999, mediante Auto de Infração, fl. 5, fundamentado no artigo 88, da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, e demais atos normativos complementares.

Inconformado com o valor da penalidade o contribuinte dirigiu impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, fls. 1 a 4, onde solicitou sua redução para o valor mínimo, em vista de que elaborou a declaração do exercício de 1999 no prazo mas enganou-se ao efetuar a transmissão. O engano somente foi descoberto quando da apresentação daquela referente ao exercício de 2000, fato que provocou a perda de prazo daquela e deste exercício.

Julgado em primeira instância o lançamento foi considerado procedente conforme Decisão DRJ/SPO n.º 4624, de 29 de novembro de 2000, fls. 21 a 24:

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

A apresentação da declaração de rendimentos das pessoas físicas fora do prazo estipulado, enseja a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, calculada sobre o imposto devido apurado.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Observando o prazo legal e inconformado com a decisão citada, dirige recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 27 a 55, onde ratifica a justificativa anterior e solicita o benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do CTN. Junta diversos julgados do Conselho de Contribuintes contendo decisões favoráveis ao seu pleito para fortalecer a posição defendida.



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

Processo nº : 11831.001858/00-81
Acórdão nº : 102-45.338

Cópia da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 1999, fls. 6 a 10; do Recibo de Entrega relativo à declaração de ajuste anual do exercício de 1998, com transmissão efetuada pela Internet e com observância do prazo legal, fl. 11; telas do sistema IRPF/CONS indicando o processamento das declarações de ajuste anual dos exercícios de 1999 e 2000, fls. 16 a 19, depósito para garantia de instância, fl. 29.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



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

Processo nº : 11831.001858/00-81
Acórdão nº : 102-45.338

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso observa os requisitos da lei e dele conheço.

Contém solicitação para a exclusão da penalidade moratória incidente na entrega da Declaração de Ajuste Anual a destempo, mas antes de iniciado qualquer procedimento de ofício pela Administração Tributária, tendo por lastro a determinação contida no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.

A entrega da Declaração de Ajuste Anual em questão teve prazo fixado em lei, não observado pelo contribuinte, e a penalidade compensatória como consta do Relatório.

Entendo não adequada a utilização das determinações contidas no artigo 138 do CTN às penalidades decorrentes dos casos de obrigações acessórias cumpridas a destempo.

Como ocorre em algumas leis onde a interpretação de seus conteúdos é necessária dada a complexidade das matérias de que tratam, este artigo do CTN contém alto grau de dificuldade para sua aplicação, evidenciado pela farta jurisprudência administrativa favorável e contrária em casos similares.

Determina-se a exclusão da responsabilidade por infrações denunciadas espontaneamente ao fisco, antes de qualquer ação deste, desde que acompanhadas do pagamento do tributo e dos juros moratórios, se for o caso.



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

Processo nº. : 11831.001858/00-81
Acórdão nº. : 102-45.338

A análise deve voltar-se para o método sistemático para alcançar a melhor explicação do texto desse artigo e correta aplicação ao caso em tela. Não se trata de análise literal prevista no artigo 111 do CTN pois esta aplica-se às situações de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, enquanto o artigo trata da exclusão da responsabilidade por infrações.

O artigo 138 encontra-se inserido no Capítulo V do CTN que trata da Responsabilidade Tributária, mais especificamente na Seção IV, dirigida à Responsabilidade por Infrações.

Nesse capítulo os artigos 128 a 135, anteriores à Seção IV, tratam da responsabilidade pelo crédito tributário, seja esta atribuída ao contribuinte, ao sucessor, ou a terceiros, estes solidários nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis. Normatiza-se as diversas situações em que dúvidas poderiam ocorrer sobre quem responderia pelo crédito tributário. Busca-se garantir a correta atribuição do crédito tributário – valor do principal e respectivos acréscimos legais, nestes incluída a penalidade – sem qualquer distinção quanto a sua origem, isto é se decorrente de fatos econômicos legais ou daqueles resultantes de infrações à legislação tributária.

Já na Seção IV, que abrange os artigos 136 a 138, a lei não atribui responsabilidade pelo crédito tributário mas pelas infrações cometidas em face da legislação tributária aplicável, seja pelo contribuinte ou terceiros solidários. Essa responsabilidade diz respeito às infrações tributárias e os seus reflexos perante o Fisco e a Justiça.



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

Processo nº. : 11831.001858/00-81
Acórdão nº. : 102-45.338

Por ter sido o crédito tributário contemplado nos artigos anteriores à Seção IV, esta tem o seu foco no Direito Penal quando simultaneamente a infração estiver sustentada em conduta tipificada na Lei Penal como crime.

Nesse sentido, trago parte do voto do ilustre Conselheiro José Antonio Minatel no processo n.º 10930.001389/94-62, que melhor traduz o raciocínio desenvolvido.

“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 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;

II - quanto as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: (grifei)



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

Processo nº. : 11831.001858/00-81
Acórdão nº. : 102-45.338

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.

Do exposto, já é possível concluir que ao cominar **multa moratória** para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o



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

Processo nº : 11831.001858/00-81

Acórdão nº : 102-45.338

ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como **conseqüência** o dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na **hipótese** de incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, lembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.

Assim, é sempre necessária a criação de uma segunda regra jurídica, de cunho sancionatório, que deve ter como **hipótese** o descumprimento da conseqüência prescrita na primeira. e como **conseqüência** uma sanção, no caso pecuniária, ou seja, não pagar o imposto de renda nascido da primeira regra, implica pagamento de multa.”

Saindo do geral para o particular, volto à análise para outras determinações contidas no artigo, como a exclusão da responsabilidade condicionar-se ao 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. Por não determinar o recolhimento da penalidade, que é normal na constituição do crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária, concluí-se que a denúncia espontânea a elimina. Não resta dúvida que a denúncia espontânea, além de excluir a responsabilidade, elimina uma penalidade, resta saber em quais situações ela se aplica.

Necessário então o nexo entre o significado de denúncia espontânea e quando esta implica em eliminação da respectiva penalidade. Torna-se importante agora auxílio para aplicar o correto sentido de “denúncia espontânea”. Do Dicionário Aurélio Eletrônico Século XXI versão 3.0, um dos sentidos do verbo denunciar que entendo aplicável à situação é o de “dar a conhecer, revelar, divulgar”. Também do Dicionário Técnico Jurídico, de Deocleciano Torrieri



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

Processo nº : 11831.001858/00-81

Acórdão nº : 102-45.338

Guimarães, Rideel, 1999, pág. 246, extrai-se sentido idêntico para denunciar: “oferecer denúncia de ato infracional ou daquele que o praticou; notificar, citar, dar a conhecer”.

Não me parece que apontar qualquer fato constante da escrituração comercial de uma empresa, recolher tributo declarado fora de seu prazo legal ou cumprir obrigações acessórias a destempo, possa incluir-se no rol daqueles passíveis de denúncia espontânea. Por decorrerem da legislação e estarem disponíveis à Administração Tributária as obrigações acessórias não se constituem denúncia espontânea quando cumpridas a destempo pois passíveis de correção por ação fiscal em qualquer tempo.

- Estão amparadas pelo benefício as infrações das quais não é possível o acesso do fisco nem o seu conhecimento pois despidas de documentação legal, não escrituradas, ou com documentos eivados de elementos de fraude. Converte para essa linha a determinação contida no artigo de que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

“.....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.”

As obrigações acessórias, os fatos jurídicos devidamente escriturados, as obrigações já declaradas, por serem de conhecimento do fisco devem ser acompanhadas da penalidade moratória e dos juros, porque procura-se com esses acréscimos legais indenizar o Estado pela mora, e prover a remuneração



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

Processo nº : 11831.001858/00-81

Acórdão nº : 102-45.338

do capital pelo atraso. Além de ter por algo que está legalmente apresentado ao Fisco ou prevista a mora em lei, a penalidade moratória 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.

Ainda cabe salientar que 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 demonstrado não se aplica a exclusão da responsabilidade para a infração de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física fora do prazo fixado com lastro no artigo 138 do CTN.

Resta observar que os julgados citados pelo recorrente apenas constituem-se jurisprudência administrativa ou judicial que produzem efeitos entre as partes litigantes. Assim, como evidenciada jurisprudência judiciária favorável ao interesse do recorrente no sentido de excluir a responsabilidade pela infração,



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

Processo nº : 11831.001858/00-81
Acórdão nº : 102-45.338

também possível citar farta jurisprudência judicial e administrativa contrária a esse fim, e por esse motivo entendo desnecessário outros comentários a respeito do assunto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2001.

NAURY FRAGOSO TANAKA

The signature is a cursive, handwritten name in black ink, written over the printed name. It features a large, sweeping initial 'N' and a long, horizontal stroke across the middle of the name.