



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

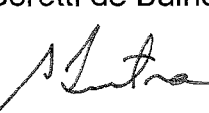
Processo nº : 13063.000052/2001-82
Recurso nº : 130.797
Matéria : IRPF - EX.: 2000
Recorrente : VOLMIR SCHWEIG KUHLE
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº : 102-45.825

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - EXERCÍCIO DE 2000 - ANO BASE DE 1999 - 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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VOLMIR SCHWEIG KUHLE.

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, César Benedito Santa Rita Pitanga, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


AMAURY MACIEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº : 102-45.825
Recurso nº : 130.797
Recorrente : VOLMIR SCHWEIG KUHLE

RELATÓRIO

Contra o Recorrente conforme consta nos documentos de fls. 01 a 03 -, foi lavrado o Auto de Infração nº 011/4.000.717, datado de 11 de janeiro de 2001 (fls. 01), no qual é exigido o crédito tributário no montante total de R\$165,74 (Centro e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) a título de "Multa por Atraso na Entrega da Declaração" do Exercício de 2000 – Ano-Calendário de 1999.

O contribuinte, inconformado, em 09 de fevereiro de 2001, interpôs a impugnação de fls. 05 a 08 junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, apresentando suas razões de fato e de direito.

Em sua exordial impugnatória alegou, em síntese, que:

- a) a Lei Complementar N. 5.172, de 25 de outubro de 1966, disciplina a matéria legal para imposição das multas. Cabe razão ao fisco para impor as multas, se este, fisco, buscar o infrator. Porém é descabida toda e qualquer multa se esta tiver origem na denúncia espontânea;
- b) o enquadramento legal expressamente mencionado no auto de infração está em situação hierárquica inferior à Lei 5172/66. Por isso, são ilegais e inconstitucionais as multas previstas nos artigos 788, 836, 838, 871, 926 e 964 do Decreto 3.000, de 26/03/99-RIR/1999; artigo 27 da Lei 8.981/95, artigo 30 da Lei 9.249/95; artigo 43 da Lei 9.430/96, artigo 27 da Lei 9.532/97; artigo 2º da



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº : 102-45.825

IN/SRF 25/97 e IN/SRF 91/97. Portanto, as leis citadas no enquadramento legal não têm o condão de produzir efeitos jurídicos para imposição de multas de qualquer espécie, especialmente quando o contribuinte manifesta espontaneamente as suas obrigações e ou débitos, com a finalidade de regularizar a sua situação fiscal;

c) a denúncia espontânea tem por escopo estimular os contribuintes em mora a cumprirem voluntariamente o débito tributário (principal e ou acessório), sem que com isso seja aplicada qualquer penalidade, atendendo, desta forma, tanto o interesse do fisco quanto dos próprios contribuintes;

d) no presente caso, embora o contribuinte não tomou a iniciativa em apresentar a sua declaração no prazo designado pela Receita Federal, o fez de forma espontânea, em data posterior, ou seja, em 29/11/2000, dentro do exercício fiscal que apura os dados pertinentes ao ano base de 1999;

e) outro aspecto importante deve ser relevado, que o contribuinte não estava obrigado a pagar tributo e apenas regularizou de forma espontânea a apresentação da declaração de renda;

f) que diversos são os pronunciamentos a respeito do ora contestado, transcrevendo decisões proferidas pelo Poder Judiciário.



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº : 102-45.825

Apreciando a impugnação interposta, a 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria – RS, por unanimidade de votos, acolhendo o relatório e voto da Relatora MARILUCIA DURGANTE CONTERATO, julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão DRJ/STM nº 303, de 15 de março de 2002 – fls. 32/35.

Conforme atesta o Aviso de Recepção (AR) acostado aos autos às fls. 37, em 10 de abril de 2002, através da Intimação nº ARF/SRA/031/2002, de 10 de outubro de 2002, expedida pelo Chefe da Agência da Receita Federal em Santa Rosa - RS, o contribuinte tomou conhecimento da decisão prolatada pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Santa Maria - RS.

Insatisfeito contesta a decisão da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, recorrendo, tempestivamente, a este Conselho – doc's de fls. 39 a 46 – reafirmando os argumentos de fato e de direito expendidos na fase impugnatória, sustentando ter havido a denúncia espontânea conforme prescrito no art. 138 do Código Tributário Nacional. Aduz em sua exordial recursal que:

- a imposição da multa por atraso na entrega da declaração de renda é improcedente, considerando especialmente que não teve rendimentos sujeitos à tributação e por sua iniciativa informou ao fisco a sua situação cadastral, sem a intervenção do próprio fiscal;
- que diversos são os pronunciamentos a respeito do ora contestado na esfera administrativa, transcrevendo decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº : 102-45.825

Às fls. 47 comprova ter comprova ter efetuado depósito a fim de usufruir seu direito de garantia a instância recursal, na forma da legislação de regência.

É o Relatório.

Assinatura manuscrita, provavelmente do relator, consistindo de uma letra 'D' estilizada com uma horizontal à direita.



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº : 102-45.825

V O T O

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator

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

Cumpra-me, preliminarmente, registrar que o Recorrente embora tenha declarado rendimentos inferiores ao limites fixados para o Exercício de 2000 – Ano-calendário de 1999, ou seja, R\$10.800,00, estava obrigado a apresentar sua Declaração de Ajuste Anual por participar do quadro societário de empresa. Conforme atesta a Declaração de Bens (fls. 13) o Recorrente era sócio quotista da empresa Distribuidora de Baterias Jonathan Ltda. – CNPJ n.º 01.753.856/0001-09. Vejamos.

Diz o Art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, “in verbis”:

“Art. 16 – Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusivo, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

Por força do dispositivo legal acima transcrito a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 157/1999 estabelecendo e fixando normas disciplinadoras para a entrega da Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2000 – Ano-Calendário de 1999, prescrevendo em seu art. 1º que:

“Está obrigada a apresentar da Declaração de Ajuste Anual, a pessoa física, residente no Brasil que no ano-calendário de 1999:

I – recebeu rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$10.800,00;



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

Processo nº. : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº. : 102-45.825

.....
III – participou no quadro societário de empresa como titular ou sócio:

.....”(grifei/destaquei).

Portanto, o Recorrente estava obrigado a apresentar sua Declaração de Ajuste Anual não por ter auferido rendimentos tributáveis inferiores a R\$10.800,00 mas, sim, por participar do quadro societário de empresa como sócio.

Quanto a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), instalou-se 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 em lei.

Contrariamente a 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 a 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.



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº : 102-45.825

Tenho me posicionado na corrente daqueles que abraçam a tese de que incorre a denúncia espontânea nos casos da aplicação da multa decorrente da 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 : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº : 102-45.825

Neste ponto temos a 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. : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº. : 102-45.825

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 medidas coercitivas por parte da Administração Tributária, está contida no universo da espontaneidade prescrita no Art. 138 do Código Tributário Nacional?



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

Processo nº. : 13063.000052/2001-82
Acórdão nº. : 102-45.825

Primordialmente não há como se analisar 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 a 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 interpretação isolada do art. 138 e não em conjunto com os arts. 136 e 137 que tratam das responsabilidades por infrações.”

É neste aspecto que deve ser interpretado o Art. 138 do CTN. 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



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº : 102-45.825

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, não sendo defeso ao sujeito passivo à alegação de sua ignorância, ou seja, a ninguém é lícito argüir 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 – 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



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

Processo nº. : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº. : 102-45.825

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 BRITTO, ao prolar 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.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver 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



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

Processo nº. : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº. : 102-45.825

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 e defendem posições diferentes, não há como albergar 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 de 22/03/1999) e 261.508-RS, de 25/09/2000 (DJ de 05/02/2001), cuja ementa transcrevo a seguir:

“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).



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

Processo nº. : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº. : 102-45.825

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.ºs 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”:

“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).



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

Processo nº. : 13063.000052/2001-82

Acórdão nº. : 102-45.825

.....

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 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 aplicáveis somente quando a infração tributária resultar concomitantemente responsabilidade



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

Processo nº : 13063.000052/2001-82

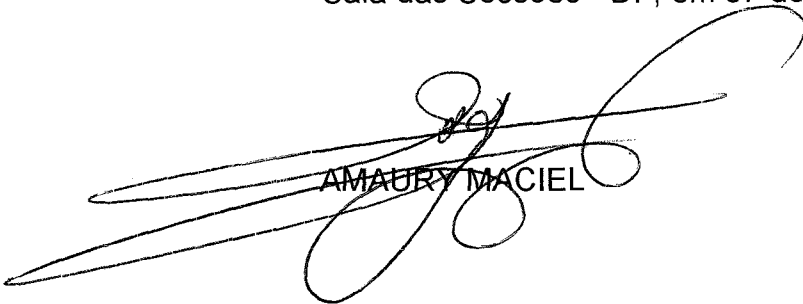
Acórdão nº : 102-45.825

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.

Ante o tudo exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO**, mantendo o Auto de Infração de fls. 07, imputando a Multa pelo Atraso na Entrega da Declaração de Ajuste Anual referente ao Exercício de 2000 – Ano-Calendário de 1999.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2002.



AMAURY MACIEL