



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40  
Recurso nº. : 127.918  
Matéria : IRPF - EX.: 2000  
Recorrente : ZILDA MARTINS D'ASSUNÇÃO  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 18 DE ABRIL DE 2002  
Acórdão nº. : 102-45.475

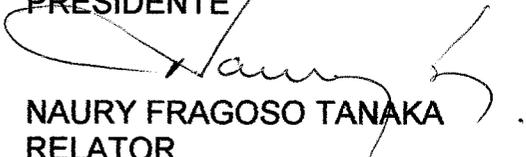
IRPF – EX.: 2000 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Inaplicável a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, às infrações decorrentes do cumprimento de obrigações acessórias autônomas a destempo em face da previsão legal para o ato de fazer, da situação conhecida do fisco e da ausência de vinculação à área penal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ZILDA MARTINS D'ASSUNÇÃO.

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

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 MAI 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. : 13642.000056/2001-40  
Acórdão nº. : 102-45.475  
Recurso nº. : 127.918  
Recorrente : ZILDA MARTINS D'ASSUNÇÃO

**RELATÓRIO**

Crédito tributário decorrente do lançamento da penalidade pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 2000, conforme Auto de Infração e demonstrativos que o integram, fls. 2 a 6. Obrigação acessória cumprida a destempo, em 31 de janeiro de 2001, conforme consta do citado lançamento à fl. 2.

Contestado o feito com amparo na denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, que, segundo a contribuinte, torna o arrependimento oportuno e afasta o motivo de punir. Informa que a única condição que a obrigava a entregar a declaração era decorrente de sua participação no quadro societário de empresa, e que, apesar desta ter encerrado suas atividades no ano de 1999 e sua renda anual encontrar-se inferior ao limite anual de isenção, espontaneamente, cumpriu esse dever legal. Impugnação às fls. 1 a 5.

Julgado em primeira instância, o lançamento foi considerado procedente em face da sujeição do contribuinte às determinações da normativa, da infração ter ocorrido no exato instante em que expirou o prazo legal fixado para a obrigação de fazer, que, uma vez ostensiva à Administração Tributária, tornou o cumprimento a destempo não abrangido pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. Decisão DRJ/JFA n.º 1427, de 31 de julho de 2001, fls. 9 a 12.

Recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes onde ratificou a alegação anterior sobre a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, justificada pelo cumprimento da obrigação antes do início de qualquer



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

procedimento da Administração Tributária. Citou julgado do TRF / 4.<sup>a</sup> Região favorável a sua tese. Recurso, tempestivo, às fls. 16 e 17.

Depósito para garantia de instância, fl. 18.

É o Relatório.

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



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40  
Acórdão nº. : 102-45.475

**V O T O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Solicitada a exclusão da penalidade incidente na entrega, a destempo, da Declaração de Ajuste Anual Simplificada, tendo por lastro a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.

Tal entendimento decorre dos diversos autores que concluem pela não incidência de penalidades, sejam moratórias ou punitivas, em todas as situações que envolvem a antecipação do contribuinte ao fisco, seja em pagar tributos, seja em cumprir obrigações acessórias a destempo. Assim, inerte o fisco, o tributo declarado e não pago no vencimento seria acrescido apenas dos juros moratórios; de outro lado, as obrigações acessórias em atraso, mas não objeto de ação fiscal, despidas de penalidades, pois todas incluir-se-iam no conceito de denúncia espontânea.

A primeira oposição a essa corrente decorre do incentivo ao cumprimento da lei. Enquanto o referido texto legal, de um lado, objetiva diminuir o trabalho do fisco e incrementar a arrecadação pela atitude reparadora deflagrada pelo contribuinte; de outro, visa trazer o infrator para o campo da legalidade, de maneira que ao oferecer à Administração Tributária eventuais ilícitos fiscais, seja-lhe permitido quitar o tributo, e, como prêmio, dispensá-lo de eventuais penalidades e respectivo processo na área penal.



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

Havendo dispositivo legal fixando prazo para determinada obrigação, seja ela principal ou acessória, não é conveniente que outro permita o atraso mediante pagamento do principal acrescido de juros moratórios ou, no caso das obrigações acessórias, o cumprimento a destempo sem qualquer ônus. Não haveria incentivo à permanência dos contribuintes no campo da legalidade porque ausente tratamento diferencial, uma vez que, a qualquer momento poder-se-ia cumprir as obrigações acessórias ou quitar os tributos em atraso como denúncia espontânea. Decorre a desnecessidade da lei pois inexistente qualquer meio coercitivo legal para a observação de seus mandamentos, enquanto as obrigações seriam apresentadas apenas quando houvesse procedimento de ofício. Seguindo o raciocínio, desnecessária a existência das multas moratórias, pois todas as obrigações, sejam acessórias, sejam principais, quando cumpridas a destempo, constituir-se-iam denúncia espontânea, não sujeitas à penalidades.

Conforme dispõe o artigo 115 do CTN a obrigação acessória tem origem na legislação aplicável e se constitui em qualquer situação impositiva de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Pode ser instituída por lei ou pela legislação, entendida esta como as leis, tratados, convenções internacionais, decretos, e normas complementares que tratem de tributos e das relações jurídicas a eles pertinentes. Diferencia-se da obrigação principal pelo objetivo distinto "de fazer ou não fazer" a fim de buscar elementos que possam tornar perfeita a relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, enquanto esta visa sempre o ingresso de recursos aos cofres do Estado. Estendendo-se a todos que se encontram em determinada situação, pois tem origem na lei ou legislação dela decorrente, devem ser cumpridas no prazo estabelecido sob pena de incorrer o infrator às sanções previstas para o inadimplemento.



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

Processo nº : 13642.000056/2001-40  
Acórdão nº : 102-45.475

A Declaração de Ajuste Anual é uma obrigação acessória do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza instituída com o objetivo de suprir a Administração Tributária de informações sobre a atividade, patrimônio, investimentos, pagamentos efetuados, e ajuste anual do tributo. Constitui-se, portanto, elemento indispensável ao fisco para o exercício de suas funções arrecadatória e fiscalizatória, motivo para o prazo de sua entrega encontrar-se fixado através de ato normativo da Secretaria da Receita Federal, que uma vez não observado sujeita o infrator à penalidade prevista no artigo 88, da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995.

Outra oposição aos defensores da referida corrente diz respeito à incidência dos juros moratórios que seriam equivalentes à penalidade e, portanto, a substituiriam. Entendem que o diferencial entre aqueles que observam os prazos legais e os infratores, seria dado pela incidência dos juros moratórios, que teriam o condão de punir o infrator e recompensar o Estado pelo tempo decorrido. Esse entendimento decorre da interpretação do artigo 1061 do Código Civil que impõe às obrigações de pagamento não pagas o reparo das perdas e danos com a incidência dos juros, das custas e da penalidade convencional.

“Art. 1.061. As perdas e danos nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

Contrariamente ao CTN, teriam os juros moratórios efeitos punitivos e compensatórios para ressarcir o Estado pelo tempo de inadimplência. No entanto, as determinações do artigo 161 do CTN, que prevalecem nas relações jurídico tributárias, estipulam que o crédito não pago no vencimento é acrescido dos juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Como se depreende do texto legal, tais juros não têm intuito punitivo para o desestímulo da prática de infrações, mas assumem caráter remuneratório do capital que se encontra com o contribuinte além do tempo permitido. Para punir o faltoso e ressarcir o Estado pela inadimplência, antes de qualquer iniciativa do fisco, as multas moratórias, de maior percentual, indenizatórias do atraso e da inconveniência que este acarreta à Administração Pública.

A terceira oposição ao recorrente diz respeito ao entendimento de que o texto legal ampara as obrigações acessórias quando refere-se à denúncia efetivar-se acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso. Nessa hipótese, se a denúncia não contém tributo – se for o caso – albergaria as obrigações acessórias pois estas caracterizam-se por não constituírem obrigação principal.

Quanto a esse aspecto, não resta dúvida que o texto legal abrange também eventuais obrigações acessórias, no entanto sob determinadas condições. Para melhor análise dessa hipótese, convém primeiro discorrer sobre a denúncia espontânea.

O referido texto legal encontra-se inserido no capítulo V do CTN, que tem por objetivo dispor sobre a Responsabilidade Tributária, e demonstra a



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

vontade do legislador em referir-se a esse tema, distinto da exclusão de penalidades. Nas seções em que se encontra dividido visualiza-se a preocupação quanto àqueles que podem ter ligações com o crédito tributário e a atribuição da possível responsabilidade por infrações. Assim é que a seção I, dispõe sobre aspectos gerais da responsabilidade, a seção II, sobre a responsabilidade dos sucessores, a seção III, quanto à responsabilidade de terceiros, e a seção IV, que abriga o artigo 138, trata da responsabilidade por infrações.

Mais especificamente, a seção IV contém dispositivos sobre a intenção do agente ou responsável quanto à infração (art. 136), quanto àqueles que são pessoais ao agente (art. 137), e sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138).

“Art. 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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Alguns requisitos devem ser observados para que haja a exclusão da responsabilidade:

- a) Constituir-se denúncia;
- b) ser espontânea pois antes de iniciado qualquer procedimento do fisco;



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

c) acompanhada pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios; e,

d) acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios; ou,

e) do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Quanto ao primeiro requisito, destaca-se a necessidade da ação constituir-se apresentação de fato ilegal desconhecido do fisco, seja envolvendo o pagamento de tributo ou penalidade, seja relativa a outros aspectos fiscais, nestes não incluídas as obrigações acessórias sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, para que seja tida como denúncia.

Para que haja denúncia de algo, necessário o desconhecimento do sujeito ativo sobre a sua existência. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, versão 3.0, 1999, denúncia significa: *ato ou efeito de denunciar, acusação secreta ou não que se faz de alguém, com base ou sem ela, em falta ou crime cometido*. Ainda, por Deocleciano Torrieri Guimarães, em Dicionário Técnico Jurídico, o *ato de imputar a alguém a prática de uma infração penal*.

Nesse andar, os fatos devidamente escriturados, aqueles constantes de declarações apresentadas ao fisco, ou de documentos fiscais conhecidos do fisco não podem constituir-se denúncia à Administração Tributária pois de seu conhecimento. Assim, a parcela do saldo do imposto de renda constante da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, conhecida do fisco porque constante de seus arquivos, e não paga no vencimento, encontra-se fora do



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

campo de abrangência do texto legal em comento e sujeita à penalidade moratória pelo atraso no pagamento. Ao contrário, a venda de um bem mediante contrato de gaveta, omitida na declaração de ajuste anual para não pagar o respectivo imposto de renda sobre o ganho de capital constitui-se ato desconhecido do fisco e pode ser objeto da aplicação do texto legal, desde que obedecidos os demais requisitos.

Outro aspecto a considerar quanto à determinação legal refere-se ao objetivo de excluir a responsabilidade pela infração. Qualquer falta tributária, seja aquela caracterizada por simples inadimplência, seja outra que evidencie maior comprometimento do autor com a sua ocorrência, não geraria maiores preocupações ao legislador se despida de vinculação com a área penal. Não poderia ser outra a preocupação da lei pois se direcionada apenas à área tributária, visaria eliminar a penalidade e não a responsabilidade, e assim, estaria impropriamente inserida no contexto pois correspondente a capítulo atinente aos acréscimos legais. Também converge para o entendimento citado, o fato do artigo anterior tratar da responsabilidade por infrações tributárias vinculadas à área penal.

“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;



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

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. "

Essa ligação, dada pela inserção do texto legal no capítulo que trata das responsabilidades tributárias e pela seqüência ao artigo 137 que dispõe sobre responsabilidade por infrações com vinculação à área penal, **conduz sua aplicação exclusivamente às infrações tributárias que tenham vínculo com aquela, uma vez que o objetivo do legislador foi permitir o brotar espontâneo dos atos ilícitos, enquanto ofereceu como incentivo, a ausência de qualquer ação repressora seja administrativa, seja penal, pela exclusão da responsabilidade.**

Também deve a denúncia ser espontânea, isto é, antes de iniciado qualquer procedimento do fisco. Óbvio essa determinação legal, uma vez que em situação contrária, não seria espontânea pois sob ação fiscal. Do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, artigo 7.º, § 1.º, temos que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e dos demais envolvidos em relação aos atos anteriores.

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. "

De outra forma, admitindo-se a denúncia espontânea após o início do procedimento de ofício, letra morta a presença fiscal pois os infratores teriam o mesmo tratamento daqueles que cumprem suas obrigações tributárias na forma da lei. Assim procedendo, desnecessária a lei, pois, cumprida ou não, os tratamentos seriam iguais.

Os demais requisitos dizem respeito à denúncia espontânea ser acompanhada pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios, se for o caso, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade quando o tributo dependa de apuração.

Também clara essa exigência, pois sendo o fato desconhecido do fisco e vindo o infrator a denunciá-lo espontaneamente com pagamento do tributo devido ou daquele estipulado, benefícios à Administração Tributária como a eliminação da demanda investigatória, economia de trabalho fiscal e incremento de arrecadação tornam-se conseqüência imediata e em face deles quis o legislador que fosse excluída a responsabilidade tributária e penal do denunciante, mas, também, impôs o recolhimento imediato do tributo e dos juros com finalidade de prevenir o arrependimento do infrator.

Conclui-se, então, que o intuito do legislador ao incluir a determinação do artigo 138 do CTN foi de estimular a vinda para o mundo jurídico legal de fatos, ocultos do fisco, caracterizados como infrações tributárias, com a exclusão da responsabilidade fiscal e penal do infrator. Logo, não se aplica às infrações decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias autônomas,



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

pois não relacionadas com a obrigação principal e desvinculadas de qualquer relação criminal.

O quarto aspecto contrário à tese desenvolvida pelo recorrente decorre dos diversos textos legais que prevêm a aplicação das ditas penalidades nessas situações e até então não inquinados de inconstitucionalidade.

Portanto, essa interpretação não é condizente com as determinações legais do CTN e não pode ser utilizada para afastar a penalidade aplicada.

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.

“Entendimento

ÓRGÃO JULGADOR: 1ªT, 2ªT

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)”



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

Processo nº. : 13642.000056/2001-40

Acórdão nº. : 102-45.475

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.

Da mesma forma manifesta-se a 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.

“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.”

Resta observar que os julgados citados pela recorrente apenas constituem-se jurisprudência administrativa ou judicial que produzem efeitos entre as partes litigantes, uma vez inexistente ato legal que os estenda *erga omnes*.

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

Sala das Sessões - DF, em 18 de abril de 2002.

  
NAURY FRAGOSO TANAKA