



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

Processo nº.: 13675.000038/2002-61

Recurso nº.: 132.066

Matéria : IRPF - EX.: 1998

Recorrente : ÁLVARO CARLOS NELSON DE ASSUMPÇÃO PEIXOTO

Recorrida : 5ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE - MG

Sessão de : 17 DE ABRIL DE 2003

Acórdão nº.: 102-46.012

IRPF - EX.: 1998 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A obrigação acessória passa a constituir obrigação principal no momento seguinte à inadimplência, conforme previsto no artigo 103, § 3º, do CTN, condição que, aliada à ausência de outros requisitos inerentes à denúncia espontânea, não permite o benefício previsto no artigo 138 do referido diploma legal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÁLVARO CARLOS NELSON DE ASSUMPÇÃO PEIXOTO.

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 Leonardo Henrique M. de Oliveira (Relator), Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho. Designado o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka para redigir o voto vencedor.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 03 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, JOSÉ OLESKOVICZ.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

Recurso nº. : 132.066

Recorrente : ÁLVARO CARLOS NELSON DE ASSUMPÇÃO PEIXOTO

**R E L A T Ó R I O**

ÁLVARO CARLOS NELSON DE ASSUMPÇÃO PEIXOTO, contribuinte domiciliado na rua Santa Cruz, 750, Santa Terezinha, na cidade de Itatiaiuçu, Estado de Minas Gerais, na guarda do prazo legal, recorre a este Conselho da decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Belo Horizonte - MG, que, indeferiu a sua impugnação e manteve integralmente o lançamento realizado no exercício de 1998, ano-base 1997, ensejando a cobrança da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual.

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls. 01/10, alegando, em síntese que, não obstante entrega a destempo, o ato se inclui no instituto tributário da denúncia espontânea, face à absoluta inexistência de qualquer ação fiscal pela autoridade impetrada anteriormente à entrega da Declaração de IRPF ano-calendário 1997. Reporta-se a doutrina e a jurisprudência no âmbito do judiciário e na esfera administrativa.

Ao apreciar a impugnação, a autoridade recorrida proferiu a decisão às fls. 23/27 considerando procedente o lançamento da multa por atraso na entrega da declaração do exercício de 1998, cujos fundamentos, estão sintetizados na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1998

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

A apresentação de declaração fora do prazo fixado sujeita o contribuinte à aplicação da multa prevista no art. 88 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não cabendo a aplicação do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61  
Acórdão nº. : 102-46.012

Lançamento Procedente." (fl. 23).

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso a este Conselho, fls. 33/42, reiterando basicamente os argumentos anteriormente expendidos em sua impugnação.

É o Relatório.

W



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61  
Acórdão nº. : 102-46.012

**V O T O V E N C I D O**

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento, pois preenchidos os pressupostos legais.

A matéria sob exame já é por demais conhecida deste Conselho. Trata-se de lançamento por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, ensejando a multa nos termos do art. 88 da Lei 8.981/95.

Cogita-se, no caso, denúncia espontânea, se a entrega da declaração de rendimentos fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal seria passível da aplicação de uma penalidade pecuniária, ou punitiva ?

Entendemos que não restando dúvida quanto à espontaneidade, não se pode cogitar da aplicação da penalidade punitiva, porquanto o fornecimento dos elementos que integram a declaração de ajuste anual do contribuinte, antes da fiscalização tomar qualquer iniciativa para promover ao lançamento de ofício, afasta qualquer exigência nesse sentido.

Isso é o que se extrai do artigo 138 do CTN:

“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.”

Não bastasse isso, a jurisprudência deste Conselho é predominante em defesa da pretensão do contribuinte, consoante se infere dos seguintes julgados:



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

**"PENALIDADES - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO/IRPJ - INAPLICABILIDADE - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Inaplicável a multa prevista no art. 999, inciso II, "a", do RIR/94, quando a declaração de rendimentos for entregue espontaneamente, ainda que com atraso." ( ac. 107-03.424 ).**

**"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO - INEXIBILIDADE DA MULTA DE MORA - O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte, que denuncia espontaneamente, ao fisco, o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138, da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)." ( ac. 104-17.933, sessão de 22/03/2001 ).**

**"IRF - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A denúncia espontânea afasta a responsabilidade pela sanção resultante da falta de pagamento do imposto de renda na fonte, sem precedente administrativo, pelo não recolhimento do tributo, configura-se a denúncia espontânea, prevista no Código Tributário Nacional, art. 138." ( ac. 106-10.208, rel. cons. Wilfrido Augusto Marques, sessão 02/06/98 ).**

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais também segue a mesma linha, conforme faz certo o acórdão nº CSRF/01-02.412, de onde se extrai a seguinte ementa:

**"IRPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A entrega espontânea, embora a destempo, da declaração de rendimentos, exclui a imposição de penalidade face ao disposto no artigo 138 do CTN." ( ac. CSRF/01-02.412, rel. cons. Remis Almeida Estol, sessão de 13/07/98 ).**

Dos julgados transcritos conclui-se que a denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

multa moratória ou multa punitiva, que são a mesma coisa, sendo devido apenas juros de mora, por não possuírem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, conforme consta no artigo 138 do CTN.

Com efeito, a imputação está baseada em legislação ordinária que, obviamente, não pode sobrepor-se ao Código Tributário Nacional, Lei Complementar, onde o artigo 138 em tela aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais.

Acrescente-se ainda que a multa como penalidade tem, em sua própria natureza, a função de coerção e coação, forma de punir o não cumprimento de determinado mandamento legal. Do Direito Penal citamos o arrependimento eficaz, artigo 15 do Código Penal.

A denúncia espontânea é instituto previsto em lei, com o fito de incentivar os contribuintes que se encontram na ilegalidade a, espontaneamente, adimplirem suas pendências com o fisco.

No caso dos autos a obrigação de apresentar a declaração de rendimentos foi cumprida, antes de qualquer notificação de início de procedimento de fiscalização.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2003.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "LHM".

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61  
Acórdão nº. : 102-46.012

**V O T O V E N C E D O R**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator Designado

O feito resultou da imposição de penalidade pelo atraso na entrega da declaração de ajuste anual do Imposto de Renda da pessoa física, relativa ao exercício de 1998, mediante Auto de Infração, de 18 de julho de 2001, fl. 12. A referida obrigação acessória foi cumprida a destempo em 31 de maio de 2001, conforme cópia da página 1 desse documento, fl. 16.

Considerando que não se encontrava sob procedimento de ofício quando procedeu a entrega da dita declaração, e os requisitos previstos no dispositivo contido no artigo 138 do CTN, entendeu o contribuinte que o procedimento estava albergado pela denúncia espontânea, motivo que o levou a protestar pelo afastamento da penalidade.

O nobre Conselheiro Relator Dr. Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira concordou com a tese desenvolvida pelo recorrente argumentando que o cumprimento da obrigação acessória a destempo mas antes do início de qualquer atitude de ofício da Administração Tributária inclui-se na figura da “denúncia espontânea” prevista no referido dispositivo legal. E, reforçou sua posição com julgados administrativos que confirmam a tese desenvolvida.

Acrescentou que a multa encontra-se fundamentada em legislação ordinária que não pode sobrepor-se ao CTN, este com força de lei complementar. Ainda, que a multa tem natureza de coerção e coação para punir o não cumprimento de determinado mandamento legal. Trouxe do Direito Penal o arrependimento eficaz, previsto no artigo 15 do Código Penal.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

Essa posição é uma das vertentes sobre a matéria em comento. Tese que já teve aceitação em diversos julgados administrativos como demonstrado no voto vencido. No entanto, alguns pontos contrários permitem a posição que hoje vem prevalecendo nos julgados desta instância e também no Superior Tribunal de Justiça - STJ, como adiante demonstrado.

Importante salientar, de início, que a interpretação dos dispositivos legais deve ter por objetivo apurar a verdadeira vontade do legislador e confrontá-la com a realidade concreta dos fatos jurídicos. Para isso, essencial que não sejam vistos isoladamente, mas como parte de um todo resultante dos objetivos que fizeram o Poder Público instituí-los.

Para melhor análise da questão, 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 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 para praticar o ato incorreto (art. 136), quanto às infrações ligadas à área criminal e tidas como pessoais ao agente (art. 137), e sobre

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Guilherme de Souza Paes".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138)<sup>1</sup>.

Assim, a intenção do legislador não foi a de incluir a espontaneidade como liberadora de responsabilidades perante as infrações tributárias comuns, isto é, aquelas cometidas por interpretação incorreta do texto legal, ou por engano no preenchimento de guias, perda de prazos, entre outras tantas que são incluídas nesse rol.

Seu objetivo, foi permitir àqueles que praticaram, intencionalmente ou não, ações revestidas de dolo e as esconderam do Fisco de tal modo que somente o ato de “espontaneamente” trazê-las à Administração Tributária permitiria o conhecimento da verdade dos fatos.

Destarte, a exclusão da responsabilidade a que se refere o dito artigo não tem ligação com as infrações tributárias que se apresentem despidas de vínculos com a área criminal. Seu objetivo é o afastamento da culpa e de eventual processo judicial, evidentemente nos casos em que a infração fiscal tenha ligação com a área criminal.

Nesse sentido, colabora a justificativa do ilustre professor Rubens Gomes de Souza, no Relatório do Projeto de Código Tributário Nacional aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda, publicado em Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, pelo Ministério da Fazenda, em 1954, p. 245, onde comenta o artigo 174, equivalente ao artigo 138 do atual CTN: “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.”

<sup>1</sup> CTN – Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.- 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.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

Observa-se que o legislador quis referir-se às infrações de cunho criminal, com conseqüente penal, mas sem qualquer vínculo com tributo a pagar quando inseriu no texto legal “acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso”. Cite-se, por exemplo, o crime de falsidade ideológica, em que não resulte tributo, mas tem ligação com a área penal - artigo 299 do Código Penal aprovado pelo Decreto-lei n.º 2848, de 7 de dezembro de 1940.

Portanto, não há que se falar em exclusão da infração relativa às obrigações acessórias se estas não se revestem de qualquer natureza criminal e conseqüente penal.

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

Quanto ao primeiro, 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 haja denúncia de algo, necessário o desconhecimento do sujeito ativo sobre a sua existência. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico<sup>2</sup>, Século XXI, 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<sup>3</sup>: “o ato de imputar a alguém a prática de uma infração penal”.

<sup>2</sup> FERREIRA, A. B. H. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.

<sup>3</sup> GUIMARÃES, D.T., Diccionario Técnico Jurídico, 2.<sup>a</sup> Ed.Revisada e Atualizada, São Paulo, Rideel, 1999, p.245.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

Já segundo De Plácido e Silva em seu Vocabulário Jurídico, denúncia tem origem no verbo latino denuntiare (anunciar, declarar, avisar, citar) e, na técnica do Direito Penal ou Tributário, melhor se entende a declaração de um delito praticado por alguém<sup>4</sup>.

Nesse andar, os fatos devidamente escriturados, aqueles constantes de declarações apresentadas ao Fisco, ou de documentos fiscais dele conhecidos não podem constituir-se denúncia à Administração Tributária.

Assim, a parcela do saldo do imposto de renda constante da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física e não paga no vencimento, conhecida do Fisco porque integrante de seus arquivos, encontra-se fora do 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. Como já citado no início, 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 criminal.

<sup>4</sup> Derivado do verbo latino denuntiare (anunciar, declarar, avisar, citar), é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Tributário com o significado genérico de declaração, que se faz em juízo, ou notícia, que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado. Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Tributário, melhor se entende a declaração de um delito praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.<sup>a</sup> Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

Também deve a denúncia ser espontânea, isto é, antes de qualquer atitude do Fisco. Óbvia essa determinação legal, uma vez que em situação contrária, estaria o contribuinte sob ação fiscal, na forma do artigo 7.º, § 1.º, do Decreto n.º 70235/72, que dispõe sobre os requisitos ao procedimento de ofício.

De outra forma, admitindo 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.

A exigência da denúncia 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, decorre do próprio espírito da lei que ao prever benefícios para ambas as partes, quis prevenir eventuais arrependimentos do denunciante impondo o recolhimento imediato do tributo não pago.

Passando à posição externada no voto do nobre Conselheiro Relator, a primeira oposição a essa corrente decorre do incentivo ao cumprimento da lei.

Como já citado, 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.

Conseqüentemente, desnecessária a lei pois inexistiria qualquer meio coercitivo legal para a implementação de seus mandamentos, enquanto as obrigações seriam cumpridas, apenas, quando houvesse procedimento de ofício. Seguindo o raciocínio, inaplicáveis as multas moratórias, pois todas as obrigações, quando cumpridas a destempo, constituir-se-iam denúncia espontânea, não sujeitas à penalidades.

A signature in black ink, appearing to read "J. M. S. G." followed by a stylized surname, is located in the bottom right corner of the page.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

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.

Diferencia-se da obrigação principal pelo objetivo distinto “de fazer ou não fazer” a fim de buscar elementos que possam tornar perfeita a relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte, enquanto aquela 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.

O descumprimento da obrigação acessória faz com que se transforme em obrigação principal, como determina o § 3.º do artigo 113 do CTN.

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.

Outro ponto de apoio 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.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

Esse entendimento decorre da interpretação do artigo 1061 do Código Civil que impõe às obrigações inadimplidas o reparo das perdas e danos com a incidência dos juros, das custas e da penalidade convencional<sup>5</sup>. Assim, contrariamente ao CTN, teriam os juros moratórios efeitos punitivos e compensatórios para ressarcir o Estado pelo tempo de inadimplência.

No entanto, a legislação tributária tem suas características próprias e estas impõem ao tributo não pago as penalidades e os juros de mora. O artigo 161 do CTN, determina que o crédito não pago no vencimento seja acrescido dos juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis<sup>6</sup>.

Como se depreende do texto legal, tais juros não têm intuito punitivo para o desestímulo da prática de infrações, mas assumem caráter indenizatório do capital que se encontra com o contribuinte além do tempo permitido. Para punir o cumprimento das obrigações após o prazo legal, as multas moratórias ou as impostas em procedimento de ofício, de maior percentual.

A terceira oposição, diz respeito ao entendimento de que o texto legal ampara as obrigações acessórias quando se refere 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 se caracterizam por não constituírem obrigação principal.

Esse aspecto já foi abordado no início, portanto despiciendo retornar as justificativas sobre sua inaplicabilidade.

<sup>5</sup> Lei n.º 3071 de 1º/01 / 16 – Código Civil - 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.

<sup>6</sup> CTN – Lei n.º 5172/66 - 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.



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

O quarto aspecto contrário, decorre dos diversos textos legais que prevêem a aplicação das ditas penalidades nessas situações e até então não inquinados de constitucionalidade. Observe-se que o texto da lei não exclui a penalidade pela apresentação da declaração: “Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:”

Assim, sabendo que o julgamento deve pautar-se pelo cumprimento da lei, não há como assumir posição contrária àquela da lei posta. Assumir posição diversa seria tomar para esta esfera de poder a atribuição específica do Poder Judiciário, pois, implicitamente, estaria declarando que a lei ordinária ofende a Constituição Federal. E, diversos julgados desta instância administrativa convergem para que a análise de constitucionalidade permaneça exclusiva com aquele Poder.

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

Resta informar que o artigo 15 do Código Penal<sup>7</sup> pode ser utilizado subsidiariamente pelo julgador para formar sua convicção, mas não se presta para afastar a exigência tributária na área administrativa, pois esta é distinta da penal.

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>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Código Penal – Decreto-Lei Nº 2.848, De 7 De Dezembro De 1940 - Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (*Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984*).

<sup>8</sup> Entendimento STJ - 1.<sup>a</sup>T, 2.<sup>a</sup>T - 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: 1<sup>a</sup>T-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2<sup>a</sup>T-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).



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

Processo nº. : 13675.000038/2002-61

Acórdão nº. : 102-46.012

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>9</sup>.

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

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2003.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Naury Fragoso Tanaka".

NAURY FRAGOSO TANAKA

---

<sup>9</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.