




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Clas  
Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Recurso nº : 154873  
Matéria : IRPJ – Ex: 2004  
Recorrente : PINHEIRO TINTAS LTDA.  
Recorrida : 9ªTURMA/DRJ – RIO DE JANEIRO/RJ I  
Sessão de : 04 DE JULHO DE 2007  
Acórdão nº : 107-09.110

DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a DCTF. Cabível a aplicação da penalidade decorrente de descumprimento dessa obrigação acessória, prevista nos Decreto-lei nº 2.124/84. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela PINHEIRO TINTAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recuso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETO (Suplente Convocada) ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, JAYME JUAREZ GROTTO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente a Conselheira RENATA SUCUPIRA DUARTE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Acórdão nº : 107-09.110  
  
Recurso nº : 154873  
Recorrente : PINHEIRO TINTAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Discute-se nos presentes autos a exigência da multa por atraso na entrega da DIPJ relativa ao ano de 2003, considerando-se - à luz do artigo 138 do CTN - a exclusão da responsabilidade em razão de denúncia espontânea da infração.

A contribuinte alega em sua impugnação, em apertada síntese, que a entrega da declaração ocorreu espontaneamente, antecedendo qualquer ato de ofício da administração, aplicando-se a hipótese a exclusão de responsabilidade prevista no art. 138 do CTN.

A Turma julgadora de primeira instância manteve integralmente a exigência por entender inaplicável o instituto da denúncia espontânea a obrigação de entrega de declarações prevista em lei. A ementa está assim redigida:

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a DIPJ, porquanto as responsabilidades acessórias são autônomas, sem qualquer vínculo direito com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Inconformada, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho, em que reitera os argumentos trazidos na inicial com reforço de jurisprudência administrativa e judicial que cita.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Acórdão nº : 107-09.110

VOTO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator.

O Recurso atende aos pressupostos para sua admissibilidade. O apelo merece ser conhecido.

Exsurge do relatório que o litígio cinge-se à aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, ao contribuinte que entrega em atraso a DIPJ, mas voluntariamente e antes de qualquer iniciativa da fiscalização.

A argumentação trazida pelo voto vencedor do aresto, em apertada síntese, funda-se no fato de a contribuinte ter entregado a declaração antes de qualquer procedimento fiscal, excluindo sua responsabilidade por infrações. Sustenta que a obrigação tributária em debate, por sua natureza meramente acessória, não envolve qualquer forma de pagamento de tributo, somente multa.

Com a devida vênia dos que defendem este respeitável entendimento, tenho para mim que tal interpretação estende, equivocadamente, o alcance do instituto da denúncia espontânea à hipótese de mera inadimplência da obrigação tributária, como a questionada nos autos.

Negar aplicação a esta norma sancionatória, nas hipóteses de entrega espontânea fora de prazo, ao argumento de que afronta o artigo 138 do CTN, implica em tornar a penalidade letra morta, eis que este dispositivo normatiza os casos de apresentação do formulário, **fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex officio"**. Em verdade, não só esta multa mas todas as outras aplicáveis na hipótese de não cumprimento espontâneo de prazo previsto na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Acórdão nº : 107-09.110

legislação tributária perderiam a razão de ser, pois não haveria outra situação em que pudessem ser aplicadas.

Ora, a norma do art. 115 do CTN sujeita o contribuinte à prestação de obrigações positivas ou negativas, ao interesse da arrecadação e da fiscalização. O artigo 97 prevê a possibilidade de "cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas"

Tais normas refletem o poder de coerção do Estado, como ente tributante, em exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio. Sem a imposição de sanção pecuniária, não há como assegurar o adimplemento voluntário e tempestivo destas obrigações, tornando a atividade de administração tributária tarefa de extraordinária dificuldade. A lei estaria a estimular a impontualidade, que passaria a ser a regra e não a exceção.

*Como bem aponta o ilustre Conselheiro José Antonio Minatel<sup>1</sup> "o próprio conceito de mora pressupõe um termo final para o cumprimento de uma obrigação, ou na linguagem coloquial, pressupõe um vencimento predeterminado. O vencimento não é um dos componentes necessários para o surgimento da obrigação tributária, pois não é insito à estrutura do fato gerador, tanto que nada obsta que seja fixado por outra norma, até mesmo de escalão inferior àquela que define a incidência tributária. Caracteriza-se, assim, o vencimento como delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão."*

Assim, a obrigação de apresentar a DIPJ, como toda obrigação legal, também está provida de sanção.

Essa também é o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do julgamento do REsp nº 243.241-RS, da lavra do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Acórdão nº : 107-09.110

ilustre Ministro Franciulli Netto (DJ de 21.08.2000), que assim se posicionou: "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a **declaração** possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um".

Ademais, só haveria sentido na denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso dos autos, eis que o atraso da DIPJ torna-se ostensivo com o decurso do prazo fixado para entrega tempestiva da mesma. O fato de o contribuinte confessar que está em mora no cumprimento da obrigação acessória não tem qualquer validade jurídica, uma vez que o fato se evidencia por si só, não assumindo os contornos de uma denúncia espontânea.

Tal instituto, aliás, não é aplicado exclusivamente em matéria tributária. No âmbito do Direito Penal, a apresentação espontânea do acusado à autoridade policial, confessando ilícito até então ignorado, pode ensejar benefícios ao denunciante<sup>2</sup>.

Neste sentido, nos ensina Julio Fabrini Mirabete<sup>3</sup>: "Dispõe a lei, de outro lado, em relação àquele que se tiver apresentado espontaneamente à prisão, **confessado crime de autoria ignorada ou imputada a outrem**, não terá efeito suspensivo a apelação interposta da sentença absolutória, ainda nos casos em que o Código lhe atribuir tais efeitos (art.318). Trata-se de hipótese em que se vislumbra arrependimento do agente que colabora com a Justiça ao confessar o ilícito. **Mas o**

---

<sup>1</sup> Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos, Revista Dialética do Direito Tributário nº 33, ed. Dialética, p. 87

<sup>2</sup> Nesse sentido: STF: RT531/422

<sup>3</sup> Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed, ed Atlas, p. 392



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Acórdão nº : 107-09.110

***benefício só pode ser reconhecido se a autoria era ignorada ou havia erro na imputação a terceiro.*** (Grifo nosso)

Verifica-se, portanto, que, em matéria penal, a denúncia espontânea só beneficia o agente quando o crime é desconhecido da autoridade. Esse entendimento, embora pertinente ao processo penal, contribui consideravelmente para a interpretação do artigo 138, porquanto este trata da exclusão da responsabilidade do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo.

Corroborando tal entendimento, reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, de ambas as Turmas, a partir do precedente julgado no Resp nº 190388/GO, de 3 de dezembro de 1998, em que se esclareceu bem a aplicação da multa por atraso na entrega de declaração, a saber:

***\*TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.***

- 1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.*
- 2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*
- 3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes."*

A Primeira Seção do STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ do dia 15/10/2001, *verbis*:

***\*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo***



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13708.001529/2005-48  
Acórdão nº : 107-09.110

*fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da **denúncia espontânea** previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei n° 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a **declaração** possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (REsp n° 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000). III. Embargos de divergência rejeitados".*

Estas assertivas permitem generalizar para a seguinte conclusão: a denúncia espontânea não possibilita excluir a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Isto posta, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2007.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA