



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

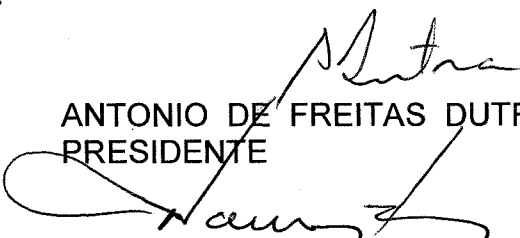
Processo nº. : 13826.000095/2001-99
Recurso nº. : 134.874
Matéria : IRPF - EX.: 2000
Recorrente : GILBERTO ALVES DOS SANTOS
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.227

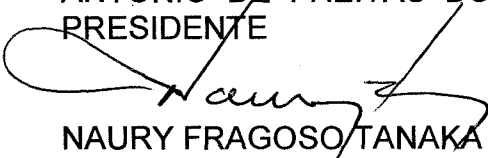
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF - EX. 2000 - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não se aplica às obrigações acessórias autônomas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GILBERTO ALVES DOS SANTOS.

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 Magalhães de Oliveira e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e JOSÉ OLESKOVICZ. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros EZIO GIOBATTA BERNARDINIS e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº : 13826.000095/2001-99
Acórdão nº : 102-46.227
Recurso nº : 134.874
Recorrente : GILBERTO ALVES DOS SANTOS

RELATÓRIO

Exigência de multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, relativa ao exercício de 2.000, mediante Auto de Infração, de 12 de março de 2001, fl. 9, que totalizou R\$ 481,00, após desconto da restituição pleiteada, em valor de R\$ 198,06.

A referida obrigação acessória foi cumprida a destempo em 6 de fevereiro de 2001, conforme cópia desse documento juntada às fls. 10 a 12. Não consta do processo Intimação para esse fim.

A fundamentação legal para a exigência encontra-se nos artigos 788, 836, 838, 871, 926 e 964 do Decreto n.º 3000/99, 88 da lei n.º 8981/95, 30 da lei n.º 9249/95, 43 da lei n.º 9430/96, 27 da lei n.º 9532/97, 2.º da IN SRF 25/97 e IN SRF n.º 91/97.

O Contribuinte não se conformou com a punição recebida porque entendeu encontrar-se a ação corretiva incluída no rol daquelas abrangidas pelo campo de incidência do artigo 138 do CTN e ao final solicitou que todos os seus motivos para a subsunção a esse determinativo fossem abordados na decisão de primeira instância. Impugnação às fls. 1 a 6.

A 3.ª Turma de julgamento da DRJ São Paulo considerou o lançamento procedente, por unanimidade de votos, conforme Acórdão DRJ/SPOII n.º 01.455, de 12 de setembro de 2002, fls. 31 a 36.

Nesse voto, explicado que a denúncia espontânea não se aplica às obrigações acessórias, mas, apenas, àquelas ligadas ao pagamento do crédito



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

Processo nº. : 13826.000095/2001-99

Acórdão nº. : 102-46.227

tributário. Afirmado que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo referido artigo.

Compôs a tese desenvolvida, julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Primeiro Conselho de Contribuintes e do STJ.

Concluída a análise com voto favorável à procedência do feito.

O contribuinte conheceu da citada decisão e, tempestivamente, ingressou com recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 42 a 47.

Ratificou os argumentos que em seu entender justificam o seu ato como denuncia espontânea. Para esse fim, argüiu que a entrega da declaração antes de qualquer iniciativa do Fisco constitui denúncia espontânea; que a penalidade imposta tem caráter punitivo, motivo para que seja aplicado o artigo 138, e justifique-se o afastamento da penalidade para aqueles que procuram reparar as infrações cometidas.

Afirmou que o intuito do legislador foi no sentido de que a lei deveria abranger qualquer tipo de infração quando dispôs que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...” e, que ao inserir a alternativa se for o caso para a exclusão da responsabilidade ser acompanhada do pagamento do tributo, incluiu as multas decorrentes das obrigações acessórias cumpridas a destempo.

Essas foram as justificativas que levaram o contribuinte a solicitar o afastamento da penalidade pela inclusão no rol daquelas abrangidas pela denúncia espontânea.

Arrolamento de bens, fls. 56 a 59.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13826.000095/2001-99
Acórdão nº. : 102-46.227

V O T O

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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.

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.



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

Processo nº. : 13826.000095/2001-99

Acórdão nº. : 102-46.227

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

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 responsabilidade 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

¹ 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. : 13826.000095/2001-99
Acórdão nº. : 102-46.227

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.”

Observa-se que o legislador quis referir-se às infrações de cunho criminal, com conseqüente penal, envolvendo, também, aquelas despidas de 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.



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

Processo nº : 13826.000095/2001-99

Acórdão nº : 102-46.227

Para que haja denúncia de algo, necessário o desconhecimento do sujeito ativo sobre a sua existência. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico², 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 Jurídico³: *"o ato de imputar a alguém a prática de uma infração penal"*.

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 alguém⁴.

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,

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

³ GUIMARÃES, D.T., Dicionário Técnico Jurídico, 2.^a Ed.Revisada e Atualizada, São Paulo, Rideel, 1999, p.245.

⁴ 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.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo nº. : 13826.000095/2001-99
Acórdão nº. : 102-46.227

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.

Também deve a denúncia ser espontânea, isto é, antes de qualquer atitude do Fisco. Óbvio 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 de a 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 na peça recursal, a primeira justificativa é o cumprimento da obrigação acessória antes de qualquer ação do Fisco.



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

Processo nº. : 13826.000095/2001-99
Acórdão nº. : 102-46.227

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.

Nessa forma de proceder, desnecessária a lei pois inexisteria 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 às 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.

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



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

Processo nº. : 13826.000095/2001-99
Acórdão nº. : 102-46.227

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 justificativa trazida pelo contribuinte em sua peça recursal foi o caráter punitivo da penalidade imposta, que permitiria incluí-la no campo de abrangência do referido artigo, pois de mesma finalidade daquelas vinculadas à obrigação principal.

Realmente, o contribuinte não deixa de ter razão quanto ao caráter punitivo da penalidade pela mora no cumprimento da obrigação acessória. Toda lei impositiva de obrigações tributárias tem caráter imperativo e somente pode manter-se pela sanção dela decorrente. Assim, a penalidade pela mora no cumprimento da obrigação não deixa de ter caráter punitivo.

No entanto, a denúncia espontânea não visa o afastamento da penalidade, mas da responsabilidade pela infração cometida, e, justamente, aquela que tenha vinculação com a área criminal.

Outra alegação, 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.



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

Processo nº : 13826.000095/2001-99

Acórdão nº : 102-46.227

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

Outro aspecto contrário à posição do recorrente decorre dos diversos textos legais que prevêem a aplicação das ditas penalidades nessas situações e até então não inquinados de inconstitucionalidade. 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."* (original sem grifos e realce).

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.

Conveniente salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas as posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas⁵.

⁵ Entendimento STJ - 1.^aT, 2.^aT - 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.^aT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2.^aT-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).



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

Processo nº : 13826.000095/2001-99

Acórdão nº : 102-46.227

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 21/12/2000⁶.

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

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2003.



NAURY FRAGOSO TANAKA

⁶ 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.