



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

Processo nº : 13839.002511/99-41
Recurso nº : 130.269
Matéria : DIRF - ANOS: 1993 e 1994
Recorrente : COT CENTRO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA S/C LTDA.
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 09 DE SETEMBRO DE 2003
Acórdão nº : 102-46.098

IRF - EXS. 1993 e 1994 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, observadas as demais condições exigidas para o seu exercício, aplica-se às infrações tributárias que se encontrem subsumidas às sanções do Direito Penal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COT CENTRO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA S/C LTDA.

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 Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Ezio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho. Designado o Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **30 JAN 2004**

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



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

Processo nº : 13839.002511/99-41
Acórdão nº : 102-46.098
Recurso nº : 130.269
Recorrente : COT CENTRO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA S/C LTDA.

RELATÓRIO

COT – CENTRO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA S/C LTDA., inscrita no CNPJ sob o n.º 52.362.753/0001-40, estabelecida na Rua Anchieta, n.º 585, Centro, Jundiaí – SP, inconformada com a decisão de primeiro grau às fls. 30/36, proferida pela DRJ em Campinas - SP, apresenta recurso a este Conselho, pleiteando sua reforma nos termos da petição de fls. 40/45.

Contra a Recorrente, em 29/10/99, foi lavrado Auto de Infração às fls. 03/05 relativo à exigência de multa por atraso na entrega das DIRF dos anos de 1993 e 1994.

Em 19/11/1999, por representante legal, apresentou impugnação às fls. 17/21, acompanhada dos documentos às fls. 22/28, argumentando que embora a entrega das declarações tenha sido intempestiva, a exigência não pode prosperar, pois em 28/07/1998 requereu a juntada das declarações (recebidas pela SRF em Jundiaí em 29/07/1998 – fls. 10/11), através do processo 13839.000521/98-42, entendendo caracterizada a denúncia espontânea. Citou doutrina, ordens de serviço do INSS, jurisprudência do STJ e do TRF 4ª Região em defesa de sua pretensão.

A decisão da autoridade julgadora de primeira instância através do acórdão DRJ/CPS n.º 413, de 18/01/2002, julgou parcialmente procedente a exigência fiscal reduzindo a multa para 50%, pelos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 29/07/1998

Ementa: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CUMPRIMENTO EXTEMPORÂNEO – PENALIDADE - O cumprimento da obrigação acessória apresentação de DIRF – fora dos prazos previstos na



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

legislação tributária, sujeita o infrator à aplicação das penalidade legais, reduzidas à metade no caso de apresentação anterior a qualquer procedimento de ofício.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não alberga ela a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF.

Lançamento Procedente em Parte” (fl. 30).

Irresignada, a contribuinte, pelo patrono constituído, interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, reiterando basicamente os argumentos anteriormente expendidos em sua bem elaborada impugnação. *km*

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

VOTO VENCIDO

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 Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, ensejando aplicação de multa nos termos do art. 1001, do RIR/94.

Cogita-se, no caso, denúncia espontânea, se a entrega da DIRF 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 imposto de renda retido na fonte da 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 CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

“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 - INEXIGIBILIDADE 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 22/03/200).

“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. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

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. Registre-se ainda, que, no caso a própria autoridade julgadora de primeira instância reduziu de ofício a multa à metade, conforme § 4º do art. 11 do Decreto-Lei n.º 1.968/82 (redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 26/10/83), reconhecendo desta forma a espontaneidade da contribuinte.

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

Sala das Sessões - DF, em 09 de setembro de 2003.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41

Acórdão nº. : 102-46.098

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator Designado

A questão reside no cumprimento de obrigação acessória a destempo – entrega das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, anos de retenção 1993 e 1994 – para a qual é requerido o benefício da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1.966.

O feito resultou da imposição de penalidade pelo atraso na entrega das citadas DIRF, mediante Auto de Infração, de 29 de outubro de 1.999, fl. 03, no qual o crédito tributário foi de R\$ 5.389,96. As referidas obrigações foram cumpridas em 29 de julho de 1998, conforme indicado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 04.

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.



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

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.

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 decorre do CTN e encontra-se inserido no Capítulo V – Responsabilidade Tributária, do Título II – Obrigação Tributária, que tem por objetivo dispor sobre o **terceiro** interveniente em lugar do próprio contribuinte na relação jurídica tributária, CTN, artigo 121, II, que é, significativamente, distinto da exclusão do crédito tributário, que tem abordagem no CAPÍTULO V - Exclusão do Crédito Tributário, do Título III – Crédito Tributário, da mesma lei.

Nas seções em que se encontra dividido o referido capítulo, 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



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

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 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

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.



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda², 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”*. (original sem destaque e grifo)

Observa-se que o legislador quis referir-se às infrações de cunho criminal, com conseqüente penal, ainda que 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.

² MINISTÉRIO DA FAZENDA, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, [s.n.], RJ, [1954?], p. 245.



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41

Acórdão nº. : 102-46.098

Para que haja denúncia de algo, necessário o desconhecimento do sujeito ativo sobre a sua existência. Segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico³, 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 Jurídico⁴: "*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 alguém⁵.

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

³ FERREIRA, A. B. H. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.

⁴ GUIMARÃES, D.T., Dicionário Técnico Jurídico, 2.^a Ed. Revisada e Atualizada, São Paulo, Rideel, 1999, p.245.

⁵ 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. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

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. 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



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

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.

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.

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. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

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 convencional⁶. 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 cabíveis⁷.

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 despidendo retornar as justificativas sobre sua inaplicabilidade.

⁶ 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.

⁷ 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. : 13839.002511/99-41

Acórdão nº. : 102-46.098

O quarto aspecto contrário, decorre do texto legal que prevê a aplicação da dita penalidade nessa situação e até então não inquinado de inconstitucionalidade.

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.

Sob outra perspectiva, ofensa ao princípio da separação de poderes, também, pela utilização da competência exclusiva do Legislativo ao criar uma nova lei, individual e concreta, anuladora daquela em vigor.

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 Penal⁸ 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.

A título de reforço da posição deste Conselheiro, os julgados deste Primeiro Conselho de Contribuintes favoráveis à tese desenvolvida⁹.

Acórdão 102-43747, no qual foi relatora a Conselheira Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos, de 12/05/1999, e negado provimento por maioria de votos.

⁸ 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).*

⁹ Pesquisa no site www.conselhos.fazenda.gov.br/jurisprudencia/ por palavras “DIRF E DENUNCIA ESPONTANEA”, em 28/11/2003, 16 horas e 45 minutos.



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

“Ementa: DIRF - ATRASO/MULTA - É devida a multa prevista para a entrega da DIRF fora do prazo, quer o contribuinte o faça espontaneamente, quer intimado pela fiscalização, uma vez que não se caracteriza a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei para todos os contribuintes obrigados a prestá-las.”

Acórdão 104-17928, de 22/03/2001, no qual foi relator o Cons. João Luis de Souza Pereira, e negado provimento pelo voto de qualidade.

“Ementa: IRF - ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DIRF - É cabível a aplicação da multa por atraso na entrega da DIRF fora do prazo fixado, ainda que o Contribuinte o paga espontaneamente, vez que não se caracteriza a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional, em relação ao descumprimento de obrigações acessórias.”

Acórdão 106-09600, de 14/11/1997, no qual foi relator o Cons. Wilfrido Augusto Marques, e negado provimento por maioria de votos.

“Ementa: DIRF APRESENTADA FORA DO PRAZO - É devida a multa prevista para a entrega da DIRF fora do prazo, quer o contribuinte o faça espontaneamente, quer intimado pela fiscalização, uma vez que não se caracteriza a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei para todos os contribuintes obrigados a prestá-las.”

Acórdão 107-06173, de 26/01/2001, no qual foi relator o Cons. Francisco de Assis Vaz Guimarães, e pelo voto de qualidade foi negado provimento ao recurso.

“Ementa: Multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto de Renda na Fonte (DIRF) entregue após o prazo fixado. Não se aplica o instituto da denúncia espontânea para as infrações que decorrem de não cumprimento de obrigação formal.”

O Min. José Delgado manifestou posição contrária no AG 235015, DJ de 03/08/1999, tratando de maneira similar a não apresentação da DIRF e



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

DCTF às situações de descumprimento da obrigação de apresentar as Declarações de Ajuste Anual, e considerou a entrega a destempo não sujeita ao benefício da denúncia espontânea como segue:

“Cuida-se de agravo de instrumento interposto por contra decisão que obsteu seguimento a recurso especial sob o fundamento de que as argumentações não se mostraram plausíveis, posto que a matéria posta em discussão refere-se à multa aplicável na hipótese de atraso na entrega da declaração do imposto de renda, portanto, equivocado o enquadramento jurídico dado pela recorrente, quando aponta como violado o art. 138, do CTN, que trata do afastamento de multa, desde que caracterizado o instituto da denúncia espontânea.

(...) Alega-se, na peça recursal de agravo, que vulnerado o art. 138, do CTN, pois no seu comando preponderam as multas formais, pelo descumprimento de obrigação acessória, do contrário não haveria ressalva: acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora. Aduz que a infração cometida foi a não apresentação, dentro do prazo legal, da Declaração de Tributos Federais (DCTF) e da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) – obrigação acessória que não se traduz em pagamento do tributo.

**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.
4. Agravo de Instrumento improvido (art. 544, § 2º, do CPC).”
(original sem grifos).



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

Processo nº. : 13839.002511/99-41
Acórdão nº. : 102-46.098

Assim, verifica-se que a jurisprudência administrativa e a judiciária contém decisões favoráveis à tese aqui desenvolvida.

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

Sala das Sessões - DF, em 09 de setembro de 2003.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury Frágoso Tanaka', written over the printed name.

NAURY FRAGOSO TANAKA