



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo n.º : 13848.000104/2002-74  
Recurso n.º : 136.065  
Matéria : IRPF - EX.: 2001  
Recorrente : LUIZ LOPES  
Recorrida : 4.ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP  
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2004  
Acórdão n.º : 102-46.456

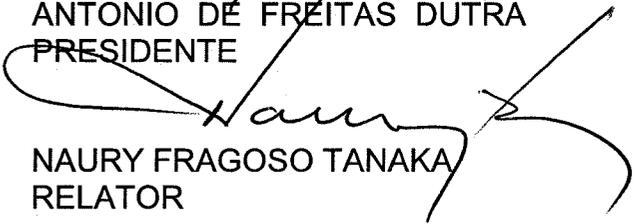
IRPF - EX. 2001 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DAA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A denúncia espontânea prevista no artigo 138, do CTN, observadas as demais condições exigidas para o seu exercício, aplica-se às infrações tributárias nas quais presente o elemento volitivo e, conseqüentemente, subsumidas, também, às sanções do Direito Penal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ LOPES.

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, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: **22 OUT 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ OLESKOVICZ e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

Recurso nº. : 136.065  
Recorrente : LUIZ LOPES

## RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a exigência de crédito tributário, por Auto de Infração, de 11 de abril de 2002, que teve origem na entrega, a destempo, da Declaração de Ajuste Anual Simplificada do exercício de 2001, em 26 de novembro de 2001, fl. 25 e 26.

O contribuinte participa de empresa inscrita no CNPJ sob n.º 49.852.999/0001-96, conforme informado na declaração de bens, fl. 26.

O motivo para se opor à exigência punitiva residiu na espontaneidade do ato de cumprir essa obrigação acessória, a destempo, albergado pelo artigo 138 do CTN.

Arguiu que essa norma alberga tais obrigações em razão de seu campo de atuação estender-se além daquelas em que o pagamento constitui a condição principal para o acolhimento da denúncia, pela expressão “se for o caso” que exclui estas últimas.

A colaborar no sentido da tese desenvolvida o fato de que a norma impositiva da penalidade não exclui aquela do artigo 138, do CTN, e citou que atraso no cumprimento da obrigação acessória não tem o mesmo tipo da mora no pagamento do tributo, pois a penalidade para esta última tem caráter de indenização, enquanto que a primeira, pertence à categoria das punitivas. No entanto, entende que o artigo 138 alberga ambas.

Esclareceu que o ordenamento jurídico brasileiro não permite que a lei ordinária prevaleça sobre dispositivos da lei complementar, como quer a



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

Processo nº. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

Autoridade Fiscal fazer nesta situação, trazendo norma prevista na lei n.º 8981, de 1995, artigo 88, para sobrepor-se àquela contida no artigo 138, do CTN.

Trouxe para compor a defesa, julgados administrativos e do poder judiciário.

Concluiu a peça impugnatória pedindo pelo cancelamento do feito pelos motivos anteriormente expostos.

Em primeira instância, o colegiado da 4.ª Turma da DRJ/São Paulo, considerou, por unanimidade de votos, o lançamento procedente. Acórdão DRJ/SPO II n.º 2.975, de 25 de abril de 2003, fls. 31 a 34.

Decidiu dessa forma o referido colegiado com suporte no artigo 88, da lei n.º 8981, de 1995, considerando que a imposição decorreu da lei em vigor no ordenamento jurídico, e que a obrigação acessória, pelo simples fato de seu descumprimento torna-se principal.

Nesse sentido, trouxe o ilustre relator a posição defendida pelo Procurador da Fazenda Nacional Aldemario Araújo Castro, e diversos julgados administrativos do Primeiro Conselho de Contribuintes e do STJ.

Conhecendo a dita decisão em 19 de maio de 2003, fl. 38, o contribuinte ingressou, em 16 de junho desse ano, com peça recursal dirigida ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 39 a 55, na qual reiterou as alegações postas em primeira instância.

Em complemento, citou a posição anterior do respeitável colegiado da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n.º 01-2.412, de 13 de julho de 1998, DOU de 15 de outubro de 1998.

Também, a doutrina de Hugo de Brito Machado, a respeito da denúncia espontânea, na qual são albergadas as infrações por não cumprimento de obrigações acessórias.



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

Processo nº. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

No entender do recorrente, o artigo 138 do CTN não exclui qualquer tipo de infração, e a norma contida no artigo 88, da lei n.º 8981, de 1995, encontra-se em harmonia com a primeira, pelos critérios de resolução das antinomias.

Trouxe a doutrina de Norberto Bóbbio<sup>1</sup> a respeito da unidade de um ordenamento jurídico complexo, que determina observação escalonada das normas, em nível hierárquico, das inferiores para as superiores, até a suprema, que estabelece a unidade do ordenamento. Nesse raciocínio, a norma contida no artigo 138 do CTN prevalece sobre aquela do artigo 88, da lei n.º 8981, de 1995.

Dispensado o arrolamento de bens em função do valor do crédito tributário, na forma da IN SRF264, de 2002, fl. 58.

É o Relatório.

---

<sup>1</sup> Bóbbio, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico, Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite Santos, 4.ª Ed. Edunb, Brasília, 1994, p. 49.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13848.000104/2002-74

Acórdão nº. : 102-46.456

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço da peça recursal e profiro voto.

Solicita o recorrente o benefício da exclusão da responsabilidade pela infração com conseqüente afastamento da penalidade, pelo cumprimento *espontâneo* da obrigação acessória a que subsumido.

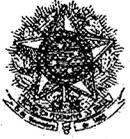
Importante salientar, de início, que o intérprete deve ter por objetivo apurar, dentre as diversas normas possíveis de extrair do texto legal, qual delas configura-se aplicável e esta, então, deve ser confrontada com a realidade concreta dos fatos jurídicos. Para isso, essencial que o texto não seja visto isoladamente, mas como parte de um todo resultante dos objetivos que fizeram o Poder Público instituí-lo, na forma em que o próprio recorrente salientou.

Para melhor análise da questão, convém primeiro discorrer sobre a denúncia espontânea.

O referido texto legal encontra-se inserido no Capítulo V do CTN<sup>(2)</sup>, que tem por objetivo dispor sobre a Responsabilidade Tributária, e demonstra a

---

<sup>2</sup> Capítulo. Segundo o próprio sentido da palavra de que se deriva (cabecinha), serve para designar toda divisão de um livro ou de um discurso, notadamente em matéria de codificação de leis, em que se indicam as diversas seções, em que se divide, para maior clareza e para junção, num mesmo local, de toda regra ou princípio pertinente ao mesmo assunto. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. 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. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

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*.

Observe-se que as seções I, II e III, tratam das responsabilidades daqueles que não constituem o verdadeiro pólo negativo da relação jurídica tributária, mas de *terceiros* a quem a lei expressamente atribui a obrigação tributária perante a Administração Pública.

Mais especificamente, a seção IV contém dispositivos que versam sobre infrações nas quais presente 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)<sup>3</sup>.

O artigo 138 encontra-se inserido na referida Seção e portanto tem por referência o seu objeto. Assim, ligado às infrações nas quais presente a *intenção* do agente ou responsável, e àquelas atinentes à área criminal e tidas como *pessoais ao agente*.

---

<sup>3</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. : 13848.000104/2002-74

Acórdão nº. : 102-46.456

Esse posicionamento é justificado pela natureza heterônoma da norma tributária da qual decorre a característica objetiva das infrações aos seus mandamentos, isto é, sendo a obrigação não resultante de acordos previamente estabelecidos, mas resultante de imposição unilateral prevista na lei, estendida a todos que poderão subsumir-se em face de um fato econômico praticado, o descumprimento de suas determinações pressupõe ausência de subjetividade da parte.

Quando presente o elemento volitivo, permitido excluir a responsabilidade do agente, desde que obedecidos os requisitos do artigo 138 do CTN.

Logo, 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.

A expressão "*se for o caso*", contida no texto do artigo 138, do CTN, realmente abriga as obrigações não tidas como *principal*, no entanto, sob condições em que comprovadamente estas se encontrem no bojo de um conjunto de ações subjetivas espontaneamente denunciadas pelo autor.

A norma para ser jurídica e ter característica *imperativa* deve ser acompanhada de outra impositiva de penalidade pelo seu descumprimento. Assim, a simples não observância deve ser punida com multa, seja de mora, quando regularizada pelo próprio infrator, ou pela multa de ofício, nas situações em que demanda a ação de agente da Administração Tributária para o levantamento da situação fática.

O fato de a norma impositiva da penalidade não excluir aquela do artigo 138, do CTN, não implica em que esta afaste a primeira em qualquer situação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

de cumprimento e correção da infração pelo sujeito passivo antes da correspondente ação fiscal. Como informado no início, a norma não pode ser interpretada, apenas, com suporte no texto isolado da lei, necessita que haja verificação do contexto no qual foi inserida.

Sendo a forma preconizada pelo recorrente a interpretação correta, deixaria de ter razão de existir a penalidade pela mora, pois todas as infrações às normas regularizadas antes do início da ação fiscal seriam tidas como *espontâneas*, e, portanto, não subsumidas à hipótese de incidência da mora.

Essa interpretação conduz a um contra-senso legal, isto é, a própria norma geral, o CTN, ao prever a penalidade pela mora<sup>4</sup>, conteria outra, decorrente do artigo 138, em atinomia interna, que eliminaria a primeira.

Esclareço, ainda, que a característica da penalidade, punitiva ou indenizatória, não interfere na sua aplicação ou exclusão.

A alegação de que a norma de nível ordinário, ao impor penalidade pela mora, prevaleceria sobre a norma de nível geral, o CTN, em ofensa ao artigo 138, não se reveste de fundamento porque a penalidade prevista na lei n.º 8981, de 1995, observa as determinações da primeira quando a situação fática subsume-se aos requisitos de sua hipótese de incidência. Isto é, em determinadas situações, a aplicabilidade da norma ordinária é inibida pela eficácia da norma geral, o que permite concluir pela inexistência de antinomia na presença de ambas no ordenamento jurídico tributário.

A posição dos julgados administrativos não serve para alterar o entendimento do colegiado julgador porque não é norma de efeito *erga omnes*, e tem efeitos restritos às situações a que adstritas em razão da composição do

---

<sup>4</sup> CTN - 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. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

colegiado, que uma vez alterada, pode gerar entendimento diverso para a mesma matéria.

A doutrina trazida ao voto, com exceção do posicionamento de Hugo de Brito Machado, não é contrária à posição deste Relator. Quanto ao entendimento defendido pelo ilustre jurista, acompanha o de outros tantos que visualizam o artigo 138, como liberador de todas as penalidades. No entanto, cabe salientar que a doutrina presta-se exatamente para esse fim, ou seja, trazer ao público, com as devidas justificativas, as diversas interpretações de um determinado texto legal.

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>5</sup>.

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>6</sup>.

---

<sup>5</sup> 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: 1ªT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2ªT-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).

<sup>6</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.



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

Processo nº. : 13848.000104/2002-74  
Acórdão nº. : 102-46.456

Isto posto, considerando que a norma contida no artigo 88, da lei n.º 8981, de 1995, é satisfeita pelos aspectos contidos na situação concreta conformada pela verificação fiscal, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2004.

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

NAURY FRAGOSO TANAKA