



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38
Recurso nº. : 126.732
Matéria : IRPF - EX.: 2000
Recorrente : MARIA APARECIDA CHERNIK KOCMAN
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 17 DE OUTUBRO DE 2001
Acórdão nº. : 102-45.145

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2000 – ANO BASE DE 1999. Estando o contribuinte obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual, a falta ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeita a pessoa física à multa mínima no valor de R\$165,74 (Cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) ou a equivalente a um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido (Lei nº 8.891 de 20/01/95, art. 88, § 1º, letra “a”, Lei nº 9.249/98, art. 30, Lei nº 9.430/96, art. 43 e Lei nº 9.532, art. 27). Inaplicável o instituto da denúncia espontânea prevista no Art. 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA APARECIDA CHERNIK KOCMAN.

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 Valmir Sandri (Relator), Leonardo Mussi da Silva e Luiz Fernando Oliveira de Moraes. Designado o Conselheiro Amaury Maciel para redigir o voto vencedor.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

AMAURY MACIEL
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13898.000130/00-38
Acórdão nº. : 102-45.145
Recurso nº. : 126.732
Recorrente : MARIA APARECIDA CHERNIK KOCHAN

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração de fl. 06, emitido contra a contribuinte em epígrafe, referente à multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual, relativa ao ano-calendário de 1999 – exercício de 2000.

Intimada do Auto de Infração, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação ao feito fiscal (fls. 01 a 04), alegando em sua defesa que fez a entrega da declaração, via Internet, em 29/04/2000, um dia após o prazo final estipulado pela Receita Federal, em virtude do site se encontrar congestionado no dia 28/04/2000, e, por fim, que a entrega da declaração foi concretizada no primeiro momento disponível, caracterizando assim, sua intenção de cumprir a obrigação, embora, o meio por ela escolhido foi ineficaz (Internet).

À vista de sua impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento (fls. 17/20), por entender que, estando o contribuinte obrigado a efetuar a entrega da declaração do imposto de renda pessoa física, e tendo feito após o prazo estabelecido na legislação, é devida a exigência da multa pelo atraso.

Intimada da decisão da autoridade julgadora singular, tempestivamente apresentou recurso voluntário a esse E. Conselho de Contribuintes (fls. 25/27), aduzindo em sua defesa, em síntese, o seguinte:



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

a) que apresentou, espontaneamente, sua declaração do IRPF relativa ao exercício de 2000, ano calendário de 1999, fora do prazo concedido pela Secretaria da Receita Federal, porém, o fez espontaneamente;

b) que, sendo a Internet um dos meios para a entrega da declaração do IRPF, tentou transmitir, sem sucesso, no dia 28/04/200, prazo fatal para a entrega da referida declaração, só não conseguindo, por problemas de congestionamento no site da Receita Federal;

Requer, por fim, os benefícios do art. 138 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13898.000130/00-38
Acórdão nº. : 102-45.145

VOTO VENCIDO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, não havendo preliminar a ser analisada.

No mérito, entendo que não deve prosperar a exigência da multa aplicada pela entrega intempestiva da Declaração de Rendimentos, de vez que, validar referida exigência, seria desconsiderar o benefício da denúncia espontânea albergado no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que ao tratar da exclusão da responsabilidade do contribuinte pela infração, dispôs:

“ 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.”

Da interpretação do dispositivo em tela, verifica-se que o mesmo refere-se à responsabilidade em sentido lato, não fazendo qualquer restrição à sua abrangência, quer das chamadas multas de ofício, que são penalidades pecuniárias a que estão sujeitos os infratores da legislação tributária, quer das multas moratórias, que se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento ou cumprimento de obrigação acessória, assim como das multas penais, decorrentes de infração a dispositivo legal, detectada pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

O legislador ao conceder o texto legal (art. 138 do CTN), o fez com a intenção de alcançar os dois tipos de infração, seja substancial, seja formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática da infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue, não é lícito ao interprete distinguir segundo princípio de hermenêutica.

Assim, não pode a administração, com o pretexto de validar a exigência tributária, alegar que a denúncia espontânea pressupõe a confissão voluntária de fato alheio ao seu conhecimento, e que a entrega a destempo da declaração de rendimentos (obrigação de fazer ou não fazer), no caso, obrigação acessória a qual estão sujeitos todos os contribuintes, não está amparado pelo artigo 138 do CTN, de vez que, esse fato não é desconhecido da autoridade administrativa, pois, terminado o prazo para a entrega tempestiva das declarações de rendimentos, têm a administração tributária condições de identificar e notificar os contribuintes faltosos.

Dessa forma, entendo não haver controvérsia acerca do dispositivo em tela, tendo em vista que o benefício outorgado exclui a responsabilidade de todas as infrações, incluindo-se entre elas, a multa pelo descumprimento de obrigações acessórias quando denunciado, espontaneamente, pelo contribuinte.

De outra forma, haverá sempre o conflito de lei ordinária que determina a aplicação da penalidade, mesmo quando denunciado espontaneamente, com a lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional, que consagra o instituto da denúncia espontânea.



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38
Acórdão nº. : 102-45.145

Logo, a multa fiscal aplicada ao recorrente diante da inobservância do prazo fixado para a entrega da Declaração de Rendimentos – obrigação tributária acessória – está albergada pelo artigo 138 do CTN, de vez que, exigí-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e estimulando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2001.



VALMIR SANDRI



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

Processo nº : 13898.000130/00-38
Acórdão nº : 102-45.145

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **AMAURY MACIEL**, Relator Designado

O recurso é tempestivo e contém os pressupostos legais para sua admissibilidade dele tomando conhecimento.

Respeitando o posicionamento do ínclito e digno Conselheiro **VALMIR SANDRI**, permito-me, com a devida "máxima data vênia" divergir de suas razões de fato e de direito a respeito da imputação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos.

Cumpre-me registrar, preliminarmente, no que pertine a imposição de multa pelo atraso na entrega da Declaração Anual de Ajuste, instalou-se no âmbito deste Conselho duas correntes antagônicas no que se refere a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração - de Rendimentos, sobre Operações Imobiliárias e outras.

A teor dos Acórdãos N.ºs 106-9.080/97, 106-9.163/97, 106-9.165/97, 106-9.173/97, 106-9.178/97, 102-44.354/2000 e 104-17.751/2000, destacamos os Membros deste Conselho que entendem ser cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, sustentando, portanto a tese de que é inaplicável o disposto no art. 138 do CTN, quando o contribuinte cumpre com suas obrigações tributárias inobservando os prazos determinados e prescritos em lei.

Contrariamente, outra corrente sustenta o inversamente proporcional, entendendo que o contribuinte que cumpre com suas obrigações fora dos prazos fixados em lei, mas antes de qualquer procedimento administrativo fiscal praticado pela Administração Fiscal, não está sujeito penalidade por ter ocorrido a



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

Processo nº : 13898.000130/00-38
Acórdão nº : 102-45.145

denúncia espontânea. É o caso das decisões que geraram os Acórdãos de N.ºs 108-5.646/99, 104-16.327/988, 104-16.394/98, 104-16.469/98, 104-16.471/98, 104-16.488/98.

Tenho me posicionado na corrente daqueles que abraçam a tese de que incorre a denúncia espontânea nos casos da aplicação da multa decorrente da entrega da Declaração fora dos prazos fixados pela legislação fiscal, seja ela de Rendimentos, sobre Operações Imobiliárias e/ou outra.

É de se destacar, "ab initio" o conceito de obrigação tributária principal ou acessória. Reza o art. 113 do CTN, "in verbis":-

"Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

Ao dispor sobre o Fato Gerador da obrigação tributária, dispõe os art.'s 115 e 116 do CTN:

"Art. 115 – Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato que não configure obrigação"

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos:



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprio.

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Neste ponto temos á indagar: A entrega da Declaração de Ajuste Anual é uma obrigação principal ou acessória?

Pelo descrito, a meu ver, o ato da entrega da Declaração é uma obrigação acessória. Vejamos.

O ilustre e renomado Professor e Mestre Dr. CELSO RIBEIRO BASTOS, “in” Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário – Editora Saraiva – Edição de 1997 ao abordar este tema, preleciona:

“Como ocorre no direito das obrigações em geral, a obrigação tributária consiste em um vínculo, que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há pois, em toda obrigação um direito de crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo. Pode-se dizer que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é obvio o que dever fazer ou deixar de fazer”

Dos ensinamentos do digníssimo Mestre retro-mencionado, é de inferir-se ser indiscutível que o Art. 113 do CTN ao distinguir a obrigação principal da obrigação acessória, conceitualmente e legalmente, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, prescreveu a obrigação de dar (principal) e a obrigação de fazer (acessória).

O contribuinte está obrigado a proceder a entrega de sua Declaração de Ajuste Anual dentro do prazo fixado em Lei – obrigação de fazer – e o



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

descumprimento desta obrigação acarreta ao sujeito passivo a penalidade prevista na legislação fiscal.

Em abono ao acima afirmado diz o Professor CELSO RIBEIRO BASTOS, obra já citada, ao tecer comentários sobre o § 3º do Art. 113 do CTN:

“O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até este ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios”.

Não foi por outra razão que o legislador pátrio inseriu em nosso ordenamento jurídico-tributário o art. 115 do CTN, prescrevendo que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Com extrema felicidade o Ilustre Conselheiro desta Câmara, Dr. JOSÉ CLOVIS ALVES, ao prolatar o voto vencedor sobre assunto correlato contido nos autos do Processo N.º 13642.000241/99-86 – Acórdão N.º 122.434, formalizado em 15 de setembro, expressou-se na forma abaixo transcrita:

“No momento em que o contribuinte deixou de entregar, no prazo previsto na legislação, a sua declaração de rendimentos e estando sujeito a essa obrigação acessória, surgiram as circunstâncias necessárias para a ocorrência do fato gerador da penalidade aplicada, convertendo-se esta em obrigação principal.

Configurado o descumprimento do prazo legal a multa é devida independentemente da iniciativa para sua entrega a partir da contribuição ou o fizer por força de intimação.”

Remanesce, portanto, a discussão sobre a polêmica temática: A entrega da Declaração de Ajuste Anual, fora do prazo legal e antes de quaisquer



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

medidas coercitivas por parte da Administração Tributária, está contida no universo da espontaneidade prescrita no Art. 138 do Código Tributário Nacional?

Primordialmente não há como se analisar isoladamente o art. 138 do CTN que está insculpido na Seção VI – Responsabilidade por Infrações dentro do Capítulo V que versa sobre a Responsabilidade Tributária. Mister se faz que o mesmo seja interpretado conjuntamente com as disposições legais contidas nos Arts. 136 e 137 do CTN porque estão intimamente inter-relacionados.

Fala-se em ilidir a responsabilidade do agente que, faltoso, deixa de cumprir com suas obrigações tributárias omitindo fatos que deveriam ser levados ao conhecimento da Administração Tributária e ocasionando, “ipso facto” o não pagamento ou recolhimento de tributos devidos ao Erário Público.

O Dr. HIROMI HIGUCHI, Consultor de Empresas e ex-integrante dos quadros da Carreira Auditoria da Receita Federal, “in” Imposto de Renda das Empresas – 25ª Edição – Editora Atlas exterioriza o seu entendimento sobre a matéria, afirmando o que segue:

“A responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolada do art. 138 e não em conjunto com os arts. 136 e 137 que tratam da responsabilidades por infrações.”

É neste aspecto e sob este prisma que o Art. 138 do CTN deve ser interpretado. Só há a denúncia espontânea se o agente levar ao conhecimento do



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

fisco situação ou fato até então desconhecidos, acompanhado, quando for o caso do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Trata-se, portanto, a luz do direito tributário de obrigação principal e não acessória.

A obrigatoriedade da entrega da Declaração da Declaração de Ajuste, é fato conhecido e predeterminado, sendo defeso ao sujeito passivo à alegação de sua ignorância ou desconhecimento. O art. 15 e § 1º da Lei nº 1.510/76, com as alterações contidas nos arts. 72 e 81, II da Lei nº 9.532/97 e o disposto no art. 4º da Instrução Normativa nº 0/98, dispõem que a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI -, deve ser apresentada e entregue na unidade que jurisdiciona o sujeito passivo, até o dia 20 do mês subsequente ao que ocorrer a operação que caracterize a aquisição ou alienação do imóvel.

Tratando deste assunto que, como já dito, é extremamente controverso, é imprescindível citar, pela excelência dos argumentos expendidos, a posição o Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. ALDEMARIO ARAÚJO CASTRO, contido no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, demonstrando a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea quando do descumprimento de obrigação acessória. Diz o citado Procurador:

“Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL, do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.”

Nesta mesma linha de pensamento a Ilustre Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ao prolatar o Acórdão N.º 102-41824, em 13 de junho de 1997 em matéria correlata, posicionou-se na forma a seguir transcrita:

“A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei N.º5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma “obrigação de fazer”, necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária.



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

Processo nº : 13898.000130/00-38

Acórdão nº : 102-45.145

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutra, a cobrança da multa.”

Com a devida vênia e respeito aos que pensam, defendem e comungam posições diferentes, não há como albergar a denúncia espontânea quando se trata de entrega da declaração fora do prazo legal e antes de qualquer manifestação da Autoridade Tributária a luz do art. 138 do CTN, seja ela de Ajuste Anual, sobre Operações Imobiliárias, do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou outra.

Sustentar a admissibilidade da denúncia espontânea de que trata os autos deste procedimento administrativo fiscal é estimular o descumprimento da obrigação tributária, atribuindo-se ao sujeito passivo a liberdade de cumpri-la quando e ao tempo que bem entender.

A propósito o Superior Tribunal de Justiça (STJ), vêm se pronunciando no sentido de que as responsabilidades acessórias não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Neste sentido apontam os acórdãos prolatados nos Recursos Especiais N.º 208.097-PR, de 08/06/1999 (DJ de 01/07/1999), 195.161-GO, de 23/02/1999 (DJ de 26/04/1999), 190.388-GO, de 03/12/1998, (DJ de 22/03/1999) e 261.508-RS, de 25/09/2000 (DJ de 05/02/2001), cuja a ementa transcrevo a seguir:

“Mandado de Segurança. Tributário. Imposto de Renda. Atraso na Entrega da Declaração. Multa Moratória. Lei 8.981/91 (art. 88) – CTN, artigo 138.

1. A responsabilidade acessória autônoma, portanto, desvinculada do fato gerador do tributo, não está albergada pelas disposições do artigo 138, CTN. A tardia entrega da declaração de Imposto de Renda justifica a aplicação da multa (art. 88, da Lei 8.981/91).



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

2. Precedentes jurisprudenciais iterativos.

3. Recurso provido.”

Ainda a respeito desta temática é importante que se discorra sobre o “animus intencionandi” que motivou o legislador pátrio a incluir no vigente Código Tributário Nacional a denúncia espontânea prescrita em seu art. 138. Vejamos.

Na Exposição de Motivos N.º 1.250, de 21 de julho de 1954 o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA, encaminhou ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional, onde fez minudente análise de seus dispositivos legais.

Ao comentar os Art.’s 172 a 174 contidos no Capítulo IV – DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES, o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA apresenta as razões e o alcance dos citados dispositivos, cujo teor é a seguir transcrito, “in verbis”:

“125. Nos arts. 172 e 174, foram aproveitadas disposições que, no Anteprojeto figuravam no Livro VII, em matéria de responsabilidade por infrações.

A elaboração do assunto na doutrina nacional é escassa. Meirelles Teixeira (“Natureza Jurídica das Multas Fiscais”, em Estudos de Direito Administrativo, p. 179) e Ademar Ferreira (Natureza Jurídica da Multa no Sistema Fiscal Brasileiro) S. Paulo 1949), acentuam a distinção entre as sanções administrativas em matéria tributária e, de um lado, as penas criminais ou, de outro lado, as reparações de caráter civil. Falta, entretanto, uma análise sistemática da natureza das próprias infrações tributárias, cuja característica conceitual parece residir na circunstância de não configurarem ilícito jurídico entre si mesmas, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza, a obrigação tributária principal ou acessória (Gomes de Sousa, Compêndio de Legislação Tributária, 105).

...



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

O Art. 274 do Anteprojeto consagrava essas conclusões, referindo-se à própria conceituação das infrações: o art. 172 as mantém, porém com o caráter de definição da responsabilidade, a fim de enquadrar o assunto no conteúdo do Livro VI, em consequência da revisão da matéria penal dentro do conceito adotado de normas gerais (supra: 9).

...

O Art. 173 abre exceções ao princípio da objetividade firmado no artigo anterior, determinando o caráter pessoal

da responsabilidade penal nas hipóteses em que essa personalização decorre da própria natureza da infração ou das circunstâncias da sua prática. Assim, a alínea I, corresponde à igual número do art. 291 do Anteprojeto, refere as infrações que sejam simultaneamente crimes ou contravenções, a fim de ressaltar a aplicabilidade dos princípios do direito penal. A alínea II, igualmente correspondente à do art. 291 do Anteprojeto, personaliza a responsabilidade nos casos em que a própria lei, ao definir a infração, tenha consagrado o elemento intencional do dolo específico.

...

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. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, decreto nº 26.149 de 1949, art. 200)."

Os artigos acima descritos que faziam parte do Projeto do Código Tributário Nacional são exatamente os que compõem os arts. 136, 137 e 138 de vigente Lei N.º 5.172/66.

É de se concluir, portanto, que o disposto nestes artigos é aplicável somente quando da infração tributária resultar, concomitantemente, responsabilidade de natureza penal. Daí porque a denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e juros de mora, excluir a responsabilidade do agente.



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

Processo nº. : 13898.000130/00-38

Acórdão nº. : 102-45.145

Seria um "aberratio jure" pretender que na simples falta da entrega da declaração de ou a sua entrega fora dos prazos legais, se vislumbrasse a figura de um ilícito de natureza penal, motivando a Autoridade Fiscal a promover a devida Representação Fiscal para Fins Penais na forma da legislação vigente.

Ante o tudo exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.**

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2001.



AMAURY MACIEL