



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

Processo nº. : 13907.000033/00-61  
Recurso nº. : 122.755  
Matéria : IRPF - EX.: 1998  
Recorrente : ANTÔNIO DONADELI  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 13 DE SETEMBRO DE 2000  
Acórdão nº. : 102-44.408

IRPF - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA POR ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA DO ARTIGO 138 DO CTN - Se o contribuinte entrega a declaração de rendimentos antes de iniciado qualquer procedimento fiscal válido (art. 7º do Dec. 70.235/72), configura-se a denúncia espontânea da infração. O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade por infrações praticadas tanto no âmbito da obrigação tributária (de dar) principal quanto da obrigação tributária (de fazer ou não fazer em prol do fisco) acessória.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO DONADELI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves, Cláudio José de Oliveira e Antonio de Freitas Dutra.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
LEONARDO MUSSI DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, MÁRIO RODRIGUES MORENO e DANIEL SAHAGOFF. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 13907.000033/00-61  
Acórdão nº : 102-44.408  
Recurso nº : 122.755  
Recorrente : ANTÔNIO DONADELI

**RELATÓRIO**

O contribuinte recorre da decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento da multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos dos exercícios de 1998.

Alega em seu recurso que a multa exigida é indevida, pois que cumpriu a obrigação acessória espontaneamente, ou seja, antes do início de qualquer procedimento administrativo tendente a verificar a infração, aplicando-se ao caso a excludente de responsabilidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Procedeu ao depósito prévio correspondente à 30% do valor exigido.

É o Relatório.

*Donade*



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

Processo nº. : 13907.000033/00-61  
Acórdão nº. : 102-44.408

**VOTO**

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece o seguinte,  
*verbis*:

*“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.”*

Tal dispositivo situa-se no Capítulo V, que trata da “Responsabilidade Tributária”, dentro do Título II, que regula a “Obrigação Tributária”, do Código Tributário Nacional.

Ora, não há como interpretar este dispositivo de forma a aplicá-lo, como excludente de responsabilidade de infração, somente à obrigação tributária principal e não à obrigação tributária acessória.

**Não cabe ao intérprete da norma distinguir onde o legislador não o fez.**



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

Processo nº. : 13907.000033/00-61

Acórdão nº. : 102-44.408

E pela singela leitura do dispositivo em tela, vê-se que o legislador não distinguiu a obrigação principal (de dar tributo) da obrigação acessória (de fazer ou não fazer em prol do fisco) para excluir a responsabilidade da infração quando da denúncia espontânea.

De fato, a regra excludente e genérica está prevista na primeira parte do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que diz: “*A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração*”. O complemento do dispositivo quer se referir:

(i) à obrigação principal, para explicitar que somente haverá a exclusão de responsabilidade quando a denúncia for **acompanhada 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; e

(ii) à obrigação acessória, ao dizer que a condição acima referida somente se aplica “*se for o caso*”, ou seja, no caso da obrigação principal.

Ora, não há como compatibilizar a interpretação no sentido de que a excludente de responsabilidade aplicar-se-ia tão somente à obrigação principal, com a expressão “**se for o caso**”, na medida em que não há infração à obrigação principal, que é uma obrigação de dar, senão pela falta de pagamento do tributo. Não há palavras inúteis nas leis.



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

Processo nº. : 13907.000033/00-61

Acórdão nº. : 102-44.408

E se fizermos uma interpretação histórica da norma em comento, fica evidenciada a sua aplicação às obrigações tributárias seja ela principal (de dar) seja ela acessória (de fazer ou não fazer em prol do ente tributante). Senão vejamos.

Decerto que o art. 239 do anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza, excluía a aplicação da excludente de responsabilidade às infrações cometidas em face de obrigações acessórias, *verbis*:

*"Art. 289. Excluem a punibilidade:*

*I – A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;*

*II – O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis.*

*§ 1º Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o erro do direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal o erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante, ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias*

**§ 2º As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:**

**I – Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias; (grifamos)**

*II – Aos casos de reincidência específica."*



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

Processo nº. : 13907.000033/00-61

Acórdão nº. : 102-44.408

Entretanto, tal redação foi rejeitada, sendo aprovada em seu lugar nova redação muito próxima do atual art. 138 do CTN, pelos motivos apresentados pelo Dr. Tito Rezende, que asseverou:

*“Art. 289. Propomos a sua supressão, inclusive dos dois parágrafos. A alínea I modifica, mas não para melhor, a praxe adotada pelo fisco, quanto à denúncia espontânea do próprio contribuinte. Quanto à alínea II, é curiosa essa dirimente: ‘o erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis’. Esboroa-se assim, para o efeito do direito tributário, o velho princípio jurídico que o Código Penal acolheu no art. 16 (‘a ignorância ou a errada compreensão da lei não eximem de pena’), embora esse Código conceda (art. 48) que se considere atenuante a ‘ignorância ou errada compreensão da lei penal, quando excusáveis’.*

*§ 1º É absolutamente inaceitável. Vamos admitir (mesmo assim poderia ficar muito pouco garantida, em certos casos) que a lei nessa hipótese eximisse de responsabilidade o contribuinte, mas responsabilizasse em seu lugar o mau conselheiro. Em situação parecida, de culpa do tabelião, serventuário público que deixou desamparado o fisco, o art. 66 da Lei do Selo manda que o tabelião pague multa e o contribuinte o imposto. Regime semelhante é adotado em algumas legislações pertinentes ao imposto de transmissão de propriedade. Compreende-se que o contribuinte fique isento de multa se deixou de pagar devidamente o imposto por orientação defeituosa dos próprios prepostos do fisco. Mas o que o projeto estabelece é absolutamente inaceitável: inibe o fisco de punir uma falta de pagamento do imposto porque o contribuinte teria sido induzido em erro por seu advogado, contador, despachante, ou conselheiro fiscal... E estes, que penalidades sofrem? Nenhuma. Se vingasse o dispositivo, o fisco ficaria inteiramente indefeso contra a fraude.*

*§ 2º - alínea I – **Não conseguimos atinar com o fundamento lógico para excluir em tais ou quais casos, a punição de infração fiscalmente tão grave qual seja a de falta do pagamento do imposto, e não tratar com a mesma brandura as infrações de obrigações tributárias acessórias**”.* (grifamos)



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

Processo nº. : 13907.000033/00-61  
Acórdão nº. : 102-44.408

Assim, pela interpretação sistemática e histórica da regra em comento, não há qualquer sentido lógico jurídico em distinguir a obrigação principal da acessória para efeito de se aplicar a excludente de responsabilidade somente à primeira relação jurídica no caso da denúncia espontânea da infração.

Voto, desta forma, no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2000.

LEONARDO MUSSI DA SILVA