



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

Processo nº. : 13982.000321/00-78  
Recurso nº. : 124.838  
Matéria : IRPF - EX.: 1997  
Recorrente : ALBINO MANTELLI  
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC  
Sessão de : 19 DE JUNHO DE 2001  
Acórdão nº. : 102-44.852

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – EX - 1997 – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, aplica-se às infrações do tipo subjetivas, nas quais verifica-se a intenção do contribuinte em praticá-las. As obrigações acessórias cumpridas a destempo, objetivas, não são beneficiadas pela denúncia espontânea pois constituem-se em obrigação de “fazer ou não fazer”, decorrente de lei ou legislação, onde é irrelevante o ânimo do infrator.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALBINO MANTELLI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Leonardo Mussi da Silva e Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JUL 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL 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. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

Recurso nº. : 124.838

Recorrente : ALBINO MANTELLI

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoa Física relativa ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, mediante Auto de Infração, de 19 de julho de 2000, fls. 4 a 7.

Acostados ao processo telas on-line dos sistemas CCPFRJO contendo dados do crédito tributário e de sua transferência para outro sistema; do Sistema SINCOR/PROFISC evidenciando o cadastramento do processo, do sistema SUCOP informando sobre a postagem do lançamento; cópia da Declaração de Ajuste Anual Simplificada entregue pelo contribuinte, Aviso de Recebimento – AR relativo à entrega da decisão da DRJ/FNS n.º 846, e o depósito para garantia de instância, fls. 08 a 14, 25, 32.

Apresentou impugnação onde alega denúncia espontânea da infração com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966, fls. 1 a 3.

Considerado procedente o lançamento pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância por entender que as disposições do artigo 138 não se aplicam às infrações decorrentes de obrigações acessórias cumpridas a destempo. Cita os acórdãos n.º 102.42003, e 105.12942 do Primeiro Conselho de Contribuintes para robustecer sua posição. Decisão DRJ/FNS n.º 846, de 28 de setembro de 2000, fls. 18 a 20.



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

Recurso dirigido ao Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 27 a 31, onde reitera a Impugnação, protesta pelo conhecimento das provas já anexadas anteriormente e pela denúncia espontânea ocorrida no cumprimento da obrigação acessória antes de qualquer procedimento da administração. Complementa citando que o CTN visa limitar a ação do Estado perante o contribuinte, como as disposições do artigo 136 que dispõe sobre as infrações tributárias e do artigo 138, para excluir a responsabilidade. Ainda, refere-se à falta de identificação do tipo de infração pelo artigo 138, fato que permite abrangência daquelas decorrentes de obrigações acessórias; e ao seu parágrafo único que inibe a denúncia espontânea quando apresentada após iniciado procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração, determinação que justifica a inaplicabilidade da multa nesta situação.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

**V O T O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele tomo conhecimento.

O contribuinte solicita o afastamento da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoas Físicas do exercício de 1997, ano-calendário de 1996, com lastro na denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Conforme dispõe o artigo 115 do CTN a obrigação acessória tem origem na legislação aplicável e constitui-se em qualquer situação impositiva de prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. Pode ser instituída por lei ou pela legislação, entendida esta como as leis, tratados, convenções internacionais, decretos, e normas complementares que tratem de tributos e das relações jurídicas a eles pertinentes.

Diferencia-se a obrigação acessória da obrigação principal pelo objetivo distinto de "fazer ou não fazer" a fim de colher elementos que possam tornar perfeita a relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, enquanto a segunda, 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.



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

A Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoas Físicas - DAAIRPF é uma obrigação acessória que permite ao fisco ter acesso a dados do contribuinte relativos ao ano-calendário imediatamente anterior ao da declaração, analisá-los, conferir alíquotas, recolhimentos e efetuar o lançamento do saldo de imposto resultante, se for o caso. É acessória porque decorre de previsão legal e não configura obrigação principal.

É um documento fundamental para o lançamento do crédito tributário relativo ao ajuste do imposto de renda das pessoas físicas, indispensável à análise e controle patrimonial, além de outras finalidades adstritas às áreas de arrecadação e fiscalização. A observação do prazo legal permite a execução de um processamento conjunto de milhões desses documentos com economia de custos ao Estado e viabiliza o acesso às informações em menor tempo. O atraso na entrega dessa declaração, cumprimento a destempo, importa em maiores custos e menor eficácia do Estado.

Destarte, evidenciada a natureza da obrigação acessória na relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte, a sua origem decorrente de lei, e os prejuízos resultantes do cumprimento a destempo, justifica-se o ressarcimento pela aplicação de penalidade compensatória, desde que com lastro em previsão legal específica. A entrega da DAAIRPF em questão teve prazo fixado em lei não observado pelo contribuinte, e como consequência a penalidade compensatória como consta do Relatório.

Entendo não adequada a utilização das determinações contidas no artigo 138 do CTN às penalidades decorrentes dos casos de obrigações acessórias cumpridas a destempo.



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78  
Acórdão nº. : 102-44.852

Como ocorre em algumas leis onde a interpretação de seus conteúdos é necessária dada a complexidade das matérias de que tratam, este artigo do CTN contém alto grau de dificuldade para sua aplicação, evidenciado pela farta jurisprudência administrativa favorável e contrária em casos similares.

Determina-se a exclusão da responsabilidade por infrações denunciadas espontaneamente ao fisco, antes de qualquer ação deste, desde que acompanhadas do pagamento do tributo e dos juros moratórios, se for o caso.

A análise deve utilizar do método sistemático para alcançar a melhor explicação do texto desse artigo e a correta aplicação ao caso em tela. Não se trata de análise literal prevista no artigo 111 do CTN pois esta aplica-se às situações de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, enquanto o artigo trata da exclusão da responsabilidade por infrações.

O artigo 138 encontra-se inserido no Capítulo V do CTN que trata da Responsabilidade Tributária, mais especificamente na Seção IV, dirigida à Responsabilidade por Infrações.

Nesse capítulo os artigos 128 a 135, anteriores à Seção IV, tratam da responsabilidade pelo crédito tributário, seja esta atribuída ao contribuinte, ao sucessor, ou a terceiros, estes solidários nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis. Normatiza-se as diversas situações em que dúvidas poderiam ocorrer sobre quem responderia pelo crédito tributário. Busca-se garantir a correta atribuição do crédito tributário – valor do principal e respectivos acréscimos legais, nestes inclusa a penalidade – sem qualquer distinção quanto a



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

sua origem, isto é se decorrente de fatos econômicos legais ou daqueles resultantes de infrações à legislação tributária.

Já na Seção IV, que abrange os artigos 136 a 138, a lei não atribui responsabilidade pelo crédito tributário mas pelas infrações cometidas em face da legislação tributária aplicável, seja pelo contribuinte ou terceiros solidários.

As infrações tributárias podem classificar-se em objetivas ou subjetivas segundo a participação do agente. As primeiras independem da vontade do infrator, pois configurando-se a situação prevista, qualquer que seja a intenção do agente, ocorre a infração; as segundas, ao contrário, o autor agiu com dolo ou culpa. Assim, entregar uma Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda de Pessoas Físicas ou efetuar o pagamento de um tributo após o prazo previsto em lei constituem-se infrações objetivas pois é irrelevante o ânimo do contribuinte; essa isenção de ânimo não se verifica no caso de uma declaração que contém informação lastreada em documento falso.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho em Curso de Direito Tributário, 13.<sup>a</sup> Ed. Rev. At., 2000, pag. 502/503.

**"4. Espécies de Infrações Tributárias**

.....  
Também podem classificar-se as infrações tributárias, consoante haja ou não referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma. Teremos, assim, as infrações subjetivas e objetivas. Infração subjetiva é aquela para a configuração de que exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Situação típica é a do não-pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora.”

O artigo 136 do CTN reporta-se às infrações com responsabilidade objetiva quando ressalva aos casos previstos em lei a imputação de culpa ao autor da infração e isenta-o de intenção em todas as demais.

“Artigo 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Os artigos 137 e 138 do CTN reportam-se à responsabilidade subjetiva por infrações tributárias, pois o primeiro trata de crimes ou contravenções (dolo, fraude) e vincula a figura do agente, enquanto o segundo estimula a vinda para a legalidade daqueles que cometeram esse tipo de infração pela exclusão da responsabilidade e eliminação da penalidade punitiva. Como demonstrado anteriormente, as infrações objetivas independem da intenção do contribuinte e não haveria sentido em excluir responsabilidade nesses casos, enquanto, ao contrário, as subjetivas necessitam dessa exclusão porque evitadas da intenção do contribuinte em praticá-las.

Também necessário o nexó entre o significado de denúncia espontânea e quando esta implica em eliminação da respectiva penalidade. Torna-se importante agora auxílio para aplicar o correto sentido de “denúncia espontânea”.



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

Do Dicionário Aurélio Eletrônico Século XXI versão 3.0, um dos sentidos do verbo denunciar que entendo aplicável à situação é o de “dar a conhecer, revelar, divulgar”. Também do Dicionário Técnico Jurídico, de Deocleciano Torrieri Guimarães, Rideel, 1999, pág. 246, extrai-se sentido idêntico para denunciar : “oferecer denúncia de ato infracional ou daquele que o praticou; notificar, citar, dar a conhecer”.

Então denunciar espontaneamente a infração significa dar a conhecer, revelar ato infracional de forma espontânea, isto é, antes de qualquer ação do fisco.

Não me parece que apontar qualquer fato constante da escrituração comercial de uma empresa ou recolher tributo declarado fora de seu prazo legal constitua-se ação a incluir-se no rol daquelas passíveis de denúncia espontânea. Também a maioria das obrigações acessórias, por decorrerem da legislação e estarem disponíveis à Administração Tributária, não se constituem denúncia espontânea quando cumpridas a destempo.

Estão amparadas pelo benefício as infrações das quais não é possível o acesso do fisco, nem o seu conhecimento, pois despidas de documentação legal, não escrituradas, ou declaradas com lastro em documentos fraudados. Converte para essa linha a determinação contida no artigo 138 do CTN de que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Portanto, para que haja denúncia espontânea, atos e fatos desconhecidos do fisco devem ser a ele apresentados em ação espontânea ou seja, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização; e, em havendo incidência de tributo sobre os fatos



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

Processo nº. : 13982/000321/00-78

Acórdão nº. : 102-44.852

denunciados, estes devem ser recolhidos acrescidos dos juros sendo os comprovantes componentes da ação.

Como demonstrado não se aplica a exclusão da responsabilidade para a infração de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física fora do prazo fixado.

Assiste razão ao contribuinte quando cita que os artigos 136 e 138 do CTN tem objetivo de limitar a ação do fisco. No entanto, não é correto afirmar que o referido artigo 138 elimina a penalidade decorrente de obrigação acessória cumprida a destempo pois esta independe da vontade do contribuinte e não se constitui denúncia espontânea.

Nem sempre pode o legislador construir a lei de forma a atingir todos os pontos de abrangência. A especificação do tipo de infração pelo artigo 138 em meu entendimento é desnecessária, pois o assunto pode ser objeto de regulamentação ou interpretação para sua correta aplicação.

A vedação contida no parágrafo único do artigo 138 do CTN é justa e perfeitamente normal pois inadmissível denúncia espontânea sob ação fiscal. Se o intuito do legislador foi trazer para a legalidade atos e fatos jurídicos ilegais e desconhecidos do fisco, premiando o denunciante com a exclusão da responsabilidade e a eliminação da penalidade punitiva, durante a ação fiscal a denúncia é inócua pois as infrações tornam-se passíveis de identificação pela análise e estudo da documentação mediante confronto desta com atos e fatos praticados pelo contribuinte e seu potencial econômico.



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

Processo nº : 13982/000321/00-78

Acórdão nº : 102-44.852

Voto por negar provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2001.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury Frágoso Tanaka', written over a horizontal line.

NAURY FRAGOSO TANAKA