



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10070.000534/00-21  
Recurso nº. : 129.419  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1996  
Recorrente : MAURO PACANOWSKI  
Recorrida : DRJ em RIO DE JANEIRO - RJ  
Sessão de : 11 DE AGOSTO DE 2004  
Acórdão nº. : 106-14.127

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO** - Estando o contribuinte obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual, e, constatado a sua falta da entrega ou sua apresentação em atraso, constitui irregularidade e dá causa a aplicação da multa prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - A multa por atraso na entrega da declaração tem função indenizatória pela demora. Não se trata de multa punitiva, cuja exigência é dispensada quando existe a espontaneidade do contribuinte, conforme art. 138 do CTN.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO PACANOWSKI.

ACORDAM os Membros da Sexta 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. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

JOSE RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

LUIZ ANTONIO DE PAULA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, JOSÉ CARLOS DA MATTÁ RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127  
  
Recurso nº. : 129.419  
Recorrente : MAURO PACANOWSKI

## RELATÓRIO

Mauro Pacanowski, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 27/30, prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-RJ, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 38/50.

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física, demonstrado à fl. 12, exigindo-se o pagamento do resíduo da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício 1996, ano-calendário de 1995, no valor de R\$ 2.653,24 (depois de compensada a restituição calculada), acrescida de juros de mora.

No Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física de fl. 12, consta que a entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1996, foi efetuada em 06/12/1999, portanto, fora do prazo legal determinado, tendo como fundamentação legal no art. 88, da Lei nº 8.982/95, art. 30 da Lei nº 9.249/95, Instrução Normativa SRF nº 62, de 25 de novembro de 1996, art. 27 da Lei nº 9.532/97, art. 2º da IN SRF nº 25/97 e IN SRF nº 91/97.

Em sua impugnação de fls. 01/08, aduziu que há incompatibilidade entre o que dispõe o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 138 do Código Tributária Nacional, sustentando que apresentação espontânea da declaração de ajuste anual, não enseja aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, sendo esta exigível apenas quando a iniciativa do contribuinte se concretizou somente após o início do procedimento de ofício.

19

2



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

O Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do IRPF, referente ao exercício 1996, nos termos da Decisão DRJ/RJO/Nº 3.911, de 09 de outubro de 2000, fls. 27/30, que contém as seguintes ementas:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Exercício: 1996*

*Ementa: MULTA POR ATRASO. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA – APLICAÇÃO DA PENALIDADE PERTINENTE A OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO CUMPRIDAS.*

*Está sujeito à multa por atraso o contribuinte que, estando obrigado a apresentar declaração de ajuste anual, o faz fora do prazo regulamentar, não contemplando a norma inscrita no art. 138 do Código Tributário Nacional as penalidades pecuniárias decorrentes de inadimplemento de obrigações acessórias.  
Lançamento Procedente”*

O autuado foi cientificado dessa decisão em 01/02/2001, (despacho fl. 37-verso), e ainda inconformado, apresentou, por intermédio de seu Representante Legal (Instrumento Procuratório – fl. 24) o Recurso Voluntário em tempo hábil (21/02/2001, de fls. 38/50), onde em apertada síntese, pode assim ser resumido:

- inicialmente, em sua peça recursal, arrolou em garantia para seguimento do presente recurso voluntário, imóvel de sua propriedade, conforme consta na DIRPF, fl. 54;
- a capitulação legal aplicada (art. 88 da Lei nº 8.981/95) é inaplicável ao presente caso;
- antes que houvesse qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, percebendo a falta cometida, ou seja, não entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1996, e, antes de ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

intimado a cumprir a obrigação acessória em questão, apresentou espontaneamente a referida declaração, e, nos termos do art. 138 do CTN não estaria sujeito a multa aplicada;

- transcreveu trechos da obra de doutrinadores e ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, e, conclui pela não aplicação da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual.

Às fls. 39/40, o recorrente arrolou bens em garantia do seguimento do presente recurso voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

Cabe destacar que o contribuinte por ter percebido rendimentos tributáveis superiores aos limites estabelecidos na norma legal, fl.21, estaria ele obrigado a efetuar a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995. Entretanto, somente em 06/12/1999 procedeu à entrega da referida declaração, fora do prazo fixado para o exercício em discussão.

O recorrente argumentou que não pode prosperar o lançamento uma vez que de forma espontânea, antes de qualquer procedimento administrativo, efetuou a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995. E, diante da denúncia espontânea e inexistindo qualquer procedimento administrativo, com fulcro no art. 138 do CTN, deve a mesma ser cancelada.

Quanto ao cabimento, ou não, do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, entende-se que a multa moratória por sua natureza compensatória, não está acobertada pelo citado artigo, que abrange apenas as cominações exigidas quando o caso for de confissão espontânea de débitos ainda não conhecidos pela autoridade fiscal. Não se aplicando, portanto, no caso da multa por atraso na entrega de declarações, que têm prazo previsto na lei para cumprimento.

Assim, a não entrega da declaração no tempo hábil causa enormes transtornos para a administração tributária, provocando, inclusive, a decadência de créditos tributários em algumas situações. Não pode, portanto, o contribuinte, obrigado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

por lei a entregar a declaração, fazê-lo quando bem lhe aprouver, causando prejuízo ao erário, sem sofrer nenhuma sanção, ainda que de natureza compensatória – isto é privilegiar o descumprimento das leis, o que atenta contra a ordem jurídica.

A jurisprudência mais moderna está de acordo com este entendimento. Veja-se julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, Sessão de 03/12/98.

Transcreve-se a seguir ementa e voto das decisões do STJ acima mencionada:

**1- RECURSO ESPECIAL nº 190388/980072748-5)**

**Ementa:**

**"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 à incidência do art. 88, da Lei nº 8.891/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*

*4. Recurso provido."*

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):** Conheço do recurso e dou-lhe provimento.

A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerado acórdão recorrido,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerado de tributo.(grifos do original).

A jurisprudência do STJ encontra eco nesta Câmara no voto proferido em inúmeros precedentes pelo Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, de seguinte teor:

*"A matéria discutida no presente Recurso diz respeito à procedência ou não da multa prevista para a entrega fora do prazo da DIRF, pois segundo o contribuinte teria ocorrido a denúncia espontânea, uma vez que teria efetivado a entrega do citado documento fora do prazo, contudo antes de qualquer procedimento da fiscalização.*

*O Código Tributário Nacional, ao tratar da obrigação tributária, em seu artigo 113, estabelece que:*

*"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:*

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

*§ 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*

Como se pode depreender, além da obrigação tributária principal, existem outras, acessórias destinadas a facilitar o cumprimento daquela.

Por sua vez, o artigo 97 do mesmo diploma legal, em seu inciso V, preceitua que somente a Lei pode estabelecer cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias à legislação tributária ou para outras infrações nela definidas.

Todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a atuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência à aplicação de uma sanção.

As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna principal, e a responsabilidade do agente é pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A legislação tributária apresenta a multa como sanção pelo inadimplemento tributário que pode ser aquela que se aplica pelo descumprimento da obrigação tributária principal, e a que se aplica nos casos de inobservância dos deveres acessórios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10070.000534/00-21  
Acórdão nº : 106-14.127

As finalidades da multa tributária são de proteção, sanção e coação do Estado, com a finalidade de fortalecer o exato cumprimento de seus deveres como agente fiscal.

A multa fiscal consiste no pagamento em dinheiro nos termos da Lei e assume o caráter de pena, pois não objetiva apenas ressarcir o fisco, mas também penalizar o infrator.

Dessa forma, se fosse reconhecida à denúncia espontânea teria se esvaziado a figura da multa por atraso, e o artigo 138 do CTN não se desfez dessa penalidade porquanto os dispositivos do Código Tributário Nacional devem ser analisados e interpretados sistematicamente e não isoladamente como pretende o Recorrente.

Finalmente cabe ressaltar que se desconsiderada a multa decorrente da impontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária, estaria diante de uma afronta ao contribuinte responsável e cumpridor de suas obrigações, sem dizer que o mesmo estaria por considerar que sua pontualidade não estria sendo considerada pelo fisco, caracterizando-se uma flagrante injustiça fiscal.

Esclareça-se ainda, que em recentes votações, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se posicionado por não acatar a denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos (Acórdão CSRF/01-03.189, 04/12/2000).

Do exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso, mantendo a exigência da multa por atraso na entrega da Declaração, de Ajuste Anual correspondente ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2004.

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA