



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10120.004157/99-79  
Recurso nº : RD/106-121.656  
Matéria : IRPF/DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
Recorrente : MAURÍCIO ARAÚJO  
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Sessão de : 17 DE JUNHO DE 2.002  
Acórdão nº : CSRF/01-03.889

IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – 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 art. 138, do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURÍCIO ARAÚJO.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho (Relatora), Remis Almeida Estol, Victor Luis de Salles Freire, José Carlos Passuello, Wilfrido Augusto Marques e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designado o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra para redigir o voto vencedor.

EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 JUN 2004  
DFSL

Processo nº : 10120.004157/99-79

Acórdão nº : CSRF/01-03.889

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, NELSON MALLMANN (Suplente Convocado), VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MANOEL GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO.



Processo nº : 10120.004157/99-79  
Acórdão nº : CSRF/01-03.889

Recurso nº : R~~DP~~ 106-0.398  
Recorrente nº : MAURÍCIO ARAÚJO

## RELATÓRIO

O Contribuinte inconformado com a decisão proferida no acórdão nº 106-11.460, ingressou com recurso especial às fls. 57/70, com base no artigo 5º, § 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 55, nos seguintes termos:

“A lei fiscal quando restringe benefícios o faz de modo expresso e, na espécie, isso não aconteceu e, assim, não se pode estabelecer as restrições pretendidas pela autoridade fiscal.”

“O recorrente frisa, mais uma vez, que o artigo 138 do CTN está contido no Capítulo V – Responsabilidade tributária – determinando textualmente que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração.”

“A interpretação subjetiva dada ao mencionado artigo pelo ilustre Relator, aplicando às avessas o brocardo jurídico que diz “in dúvida pro reo”, deixa transparecer sua tendência em proteger a qualquer custo o sujeito ativo da obrigação tributária.”

“Os argumentos em que se fundamenta o recorrente esgotam-se nos acórdãos apontados como divergentes, inteiramente aplicáveis ao caso deste autos. Se o Auto de Infração em pauta for mantido o recorrente terá a certeza de que realmente existe um abuso de poder e uma obediência funcional hierárquica a funcionar como forças ocultas.”

“Em razão do exposto, vem com o devido respeito e acatamento, confiante em sua imparcialidade e no seu dever de aplicar o direito objetivo no caso concreto, requerer a V. Sa., que o presente Recurso Especial seja aceito e julgado na forma da lei.”

Termo de juntada de fls. 71.

Certidão de remessa dos autos a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília às fls. 72.

Certidão de fls. 73, remetendo os autos ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

*me*

Despacho da Presidência nº 106-1.476, dando seguimento ao Recurso Especial, remetendo os autos ao Procurador da Fazenda Nacional.

Contra-razões da Fazenda Nacional às fls. 76/85, alegando em síntese:

"Deixemos, pois, Sr. Relator, a discussão em torno da natureza das multas fora do contexto e fixemos a correta interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional: este afasta a responsabilidade **penal** do contribuinte em ir preso pela prática de crime e/ou contravenção penal e não o pagamento de qualquer tributo e de qualquer multa, seja ela moratória, seja ela punitiva, a menos que, parafraseando os dizeres do jurista e jornalista francês do século passado, BALSAC, continuemos fazendo preto do branco e quadrado do redondo..."

Pelo exposto, requer a Fazenda Nacional que V. Exa., a denegue provimento a este Recurso Especial."

Despacho de fls. 86, remetendo os autos a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Vista a Fazenda Nacional às fls.87.

É o relatório.

*ApzC.*

## V O T O V E N C I D O

CONSELHEIRA MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, RELATORA.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A matéria objeto do presente litígio tem sido objeto de apreciação por este Colegiado em diversas oportunidades e obtendo da mesma forma diferentes interpretações, principalmente no que se refere ao instituto da “Denúncia Espontânea”.

O Código Tributário Nacional, em seu Título II – Obrigações Tributárias, Capítulo I – Disposições Gerais, dispõe:

**“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 à penalidade pecuniária.”**

Caracterizada a obrigação acessória, discute-se a hipótese de ser elevada a pena – o pagamento de multa – no caso de o sujeito passivo deixar de cumprir a obrigação, ou fazê-lo extemporaneamente.

No caso concreto, o interessado, procedeu a entrega de sua Declaração de Rendimentos após decorrido o prazo fixado e, inexistindo ação fiscal anterior, pretende beneficiar-se da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.



Não fosse os motivos acima elencados, ao abrigo do artigo 138 do CTN, o contribuinte não poderia ser penalizado com multa pela entrega intempestiva de sua declaração de rendimentos, in 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”.

Considerando o acima exposto entendo que a denúncia espontânea opera tanto para a chamada multa moratória, pela infração de uma obrigação principal, assim como, para a chamada multa disciplinar, pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

Por tais razões, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões, DF, em 17 de junho de 2002

*Maria Goretti de Bulhões Carvalho*  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator:

O recurso preenche as formalidades legais dele conheço.

Como já mencionado no relatório, a matéria trazida a julgamento desta Câmara trata-se de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Analisemos agora a questão do instituto da denúncia espontânea, art. 138 do CTN.

A questão basilar para o deslinde da matéria é que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa e para tanto a Lei atribui à administração o “jus império” para impor ônus e deveres aos particulares, genericamente denominados de “obrigação acessória” a qual decorre da legislação tributária (e não apenas da lei) e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º do CTN). Quando a obrigação acessória não é cumprida, fica subordinada à multa específica (art. 113, § 3º do CTN). Desta forma é que a Administração exige do particular diversos procedimentos.

No caso concreto, a obrigação acessória implicou não só o cumprimento do ato de entregar a declaração de rendimentos, como também, o dever de fazê-lo no prazo previamente determinado.

O fato do contribuinte ter entregue a declaração de rendimentos, por si só não o exime da penalidade, posto que esta está claramente definida, tanto para a hipótese da não entrega, quanto para o caso de seu implemento fora do tempo determinado.

Qualquer outro entendimento em contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais em comento, o que viria a desestimular o cumprimento da obrigação acessória no prazo legal.

A norma instituidora da multa ora questionada esta insculpida no artigo 88 da Lei nº 8.981/95 que transcrevo para melhor entendimento da matéria:

“Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – omissis.

II – à multa de duzentos UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração que não resulte imposto devido.”

Por outro lado, a teor do artigo 136 do CTN, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é objetiva, como objetiva é a penalidade pelo seu descumprimento, devendo esta ser aplicada, mesmo na hipótese de apresentação espontânea, se esta se deu fora do prazo estabelecido em Lei.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça - STJ tem dado mesmo entendimento à matéria em recentes julgados a saber: Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma cujo Relator foi o Ministro José Delgado em Sessão de 03/12/98 e Recurso Especial nº 208.097 – PARANÁ (99/0023056-6) da Segunda Turma cujo Relator foi o Ministro Hélio Mosimann em Sessão de 08/06/99.

Transcrevo abaixo a ementa e o voto das duas decisões do STJ acima mencionadas:

RECURSO ESPECIAL nº 190388/ GO (98/0072748-5)

Ementa

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.



- I. 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 a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.
4. Recurso provido."

V O T O

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, 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 gerador de tributo. (grifos do original).

RECURSO ESPECIAL nº 208.097-PARANÁ (99/0023056-6)

Ementa



TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

VOTO

O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN:

Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema – aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda – que, ‘em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art. 138 do CTN, aplicável à espécie’.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

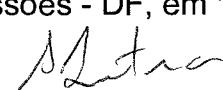
“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

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 a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.
4. Recurso provido.” (Resp nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22.3.99).

Assim sendo, pelo acima exposto e por tudo mais que dos autos consta voto por NEGAR, provimento ao recurso especial interposto.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de junho de 2.002.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA