



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

Processo nº : 10660.001004/95-84  
Recurso nº : 114.091  
Matéria : IRPJ - EXS.: 1994 e 1995  
Recorrente : MURILO DELLA CROCE (FIRMA INDIVIDUAL)  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 12 DE DEZEMBRO DE 1997  
Acórdão nº : 102-42.578

IRPF - MULTA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A entrega intempestiva da declaração, a partir de 1995, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física ou jurídica ao pagamento de multa equivalente.

Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária - A norma inserta no art.138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MURILO DELLA CROCE (FIRMA INDIVIDUAL).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Júlio César Gomes da Silva (Relator). Designada a Conselheira Ursula Hansen para redigir o voto vencedor.

*N. Dutra*  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

*U. Hansen*  
URSULA HANSEN  
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 02 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.

*Z*  
MNS



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

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578  
Recurso nº. : 114.091  
Recorrente : MURILO DELLA CROCE (FIRMA INDIVIDUAL)

**R E L A T Ó R I O**

Processo tem início com informação do Contribuinte que não recolheria multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos uma vez o art. 138 do CTN estabelece que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade se feita antes da iniciativa fiscal.

Intimado o Contribuinte apresenta impugnação de fls. 09, as Notificações de Lançamento de fls. 04 e 05, que apuraram crédito tributário de 97,50 Ufir e R\$ 397,60 a título de multa por atraso na entrega das declarações de imposto de renda dos anos de 1993 e 1994, exercício 1994 e 1995, nos termos do art. 984 C/C do 999, II, alínea "a" do RIR/94 e art. 88 da Lei nº 8.981/95.

Em decisão monocrática de fls. 19/25, a DRJ em Juiz de Fora/MG considerou procedente a exigência, alegando em síntese que:

- a) nos termos dos art. 856 do RIR/94 e das IN da SRF 105/93 e 107/94 c/c da Portaria MF 146/95 verificou-se a impondualidade da entrega da declaração de bens;
- b) tratando-se de obrigação de fazer, o descumprimento das mesmas resulta em inadimplemento às aludidas normas jurídicas;
- c) a jurisprudência do Conselho não é pacífica, tanto que o Acórdão nº 102.29.231 de 15.07.94 julgou improcedente a argumentação do Contribuinte amparada no art. 138 do CTN;



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

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

d) a multa é uma “obrigação acessória” transformada no caso em principal como o próprio CTN prevê em seu art. 113, nos § 1º e 2º que transcreve e que é o meio da administração exigir do particular o cumprimento de suas obrigações;

e) a obrigação acessória é não só o cumprimento do ato da entrega da declaração como também o de fazê-lo dentro do prazo estipulado e só estará cumprida mediante o pagamento da penalidade.

Em recurso voluntário e tempestivo de fls. 29/30 o Contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes, reiterando os termos da impugnação.

Em suas contra-razões de recurso de fls. 25/26 a PFN opina pela manutenção da decisão recorrida, uma vez que não se respeitou o prazo para a obrigação tributária sujeitando assim o Contribuinte a penalidade prevista em lei.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized letter 'J' or a similar mark.



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

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

**V O T O   V E N C I D O**

Conselheiro JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e sem preliminares a serem apreciadas.

No mérito tem inteira razão o Contribuinte. Quanto a primeira notificação porque embasada no art. 984 que fixa a multa por infração sem penalidade específica quando esta existe no art. 999, "in verbis" :

"Art. 999 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

II - multa:

a) prevista no art. 984, nos casos de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, quando esta não apresentar imposto devido;"

Como se pode observar nos casos de falta ou atraso na entrega da declaração há penalidade específica, o que inibe a aplicação do art. 984 que prevê a multa quando não haja penalidade específica..

Há que se considerar ainda o que atinge também o segundo lançamento, que o CTN, hierarquicamente predominante sobre a lei ordinária, dispõe em seu art. 138 que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade e, "in casu", o Contribuinte apresentou ambas declarações de imposto de renda comprovadamente antes de qualquer iniciativa fiscal.

A lei é bem clara no artigo 138 do CTN quando reza que "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração" e não abre qualquer exceção, nem mesmo a multa de natureza moratória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

E tem mais, a redação da lei não deixa qualquer dúvida em ser este o melhor entendimento porque expressamente, exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea quando acompanhada do pagamento do tributo se for o caso. Isto quer dizer que a responsabilidade está excluída também quando não for o caso, que seria a não existência de tributo.

Além do mais o entendimento desta E. Câmara é pacífico no sentido de que não cabe a aplicação da multa com base no art. 984 c/c do 999, II, "a" do RIR/94 quando o Contribuinte se manifesta antes da ação fiscal.

Por tais razões conheço do recurso e lhe dou provimento.

Sala das Sessões - DF, em 12 de dezembro de 1997.

JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA



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

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

**V O T O            V E N C E D O R**

Conselheira URSULA HANSEN, Relatora designada

Em que pese o brilhantismo do Voto elaborado pelo ilustre Conselheiro Júlio César Gomes da Silva, com a devida vênia, permito-me discordar das considerações e fundamentação formulada pelo digno Relator, quanto a multa com base no art. 88 da Lei n.º 8.981/95.

O Código Tributário Nacional, no 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 relevada a pena - o pagamento de multa - no caso de o sujeito passivo deixar de cumprir a obrigação, ou fazê-lo extemporaneamente.

No caso concreto, a ora Recorrente procedeu à entrega de sua Declaração de Rendimentos após decorrido o prazo fixado; inexistindo ação fiscal anterior, pretende beneficiar-se do disposto no Artigo 138 do CTN, ou seja, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.



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

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

Reza o Artigo 138 do Código Tributário Nacional:

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.”

Verifica-se, portanto, que a alegação de que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária não beneficia a Recorrente, porque a norma inserta no artigo 138 do CTN se refere explicitamente a tributo - não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

A título de ilustração e complementação, registre-se que o mestre ALIOMAR BALEIRO, ao comentar o artigo acima transrito (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 2<sup>a</sup> Edição), assim se manifesta:

**“EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO**

Libera-se o contribuinte ou o responsável, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do C. Penal: "O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados."

A cláusula "voluntariamente" do C.P. é mais benigna do que a "espontaneamente" do C.T.N., que o § único desse art. 138, esclarece só ser espontânea a confissão oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

*A contrario sensu*, prevalece a exoneração se houve procedimento ou medida no processo sem conexão com a infração: "benigna amplianda."

Do texto transrito se depreende que a outorga do benefício pressupõe uma confissão, uma denúncia.

Segundo DE PLÁCIDO E SILVA (in Vocabulário Jurídico, Vol. I e II, Ed. Forense):

"**CONFESSÃO** - Derivada do latim *confessio*, de *confiteri*, possui na terminologia jurídica, seja civil ou criminal, o sentido de declaração da verdade feita por quem a pode fazer.

.....  
Em qualquer dos casos, é a *confissão* o reconhecimento da verdade feita pela própria pessoa diretamente interessada nela, quer no cível, quer no crime, desde que ela própria é quem vem fazer a declaração de serem verdadeiros os seus interesses e assumindo, por esta forma, a inteira responsabilidade sobre eles.  
....."

**DENÚNCIA** - Derivado do verbo latino *denuntiare* (anunciar, declarar, avisar, citar), é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de declaração, que se faz em juízo, ou notícia que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a que compete tomar a iniciativa de sua repressão.

.....

Segundo consta do Dicionário do Mestre AURÉLIO, denunciar significa "fazer ou dar denúncia de, acusar, "delatar", "dar a conhecer, revelar, divulgar", "publicar, proclamar, anunciar", "dar a perceber, evidenciar". Em qualquer das acepções da palavra existe o sentido de tornar pública, de conhecimento público, um fato qualquer.

No caso em exame, o fato concreto é conhecido da autoridade fiscal - existe um prazo legal, prefixado em que deve ser cumprida a obrigação acessória. O descumprimento tempestivo da obrigação de fazer implica imposição da multa. Ocorrendo o fato gerador da multa no momento do decurso do prazo legal sem seu adimplemento, a cobrança, a obrigatoriedade do pagamento independe de o cumprimento extemporâneo da obrigação ser espontâneo, ou decorrente de intimação específica. Resta claro que a contribuinte se omitiu no dever de informar, deixando de prestar auxílio à fiscalização no exercício pleno de seu dever.

Pode-se afirmar, ainda, que a ausência de mecanismos de coerção legal, aplicáveis quando do não cumprimento de obrigações de prestação de informações, destituiriam a norma jurídica de justificativa para sua existência.

O entendimento dos integrantes desta Câmara vem sendo no sentido da aplicabilidade de multa por atraso no cumprimento de obrigações acessórias, inclusive as de fazer, como entrega de DIRF, DOI, DCTF e Declarações Rendimentos, citando-se, a título de exemplo, os Acórdãos nº 102-28.170, 102-27.693, 102-20.31 e, ainda, 105-1.013, 106-4.851, entre outros.



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

Processo nº. : 10660.001004/95-84  
Acórdão nº. : 102-42.578

Considerando que a ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido à entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso,

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta,

Voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito tributário a multa de 97,50 Ufir.

Sala das Sessões - DF, em 12 de dezembro de 1997.



URSULA HANSEN