



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10820.001602/99-33  
Recurso nº : 123.875  
Matéria : IRPF – Ex(s). 1998  
Recorrente : CHRISTIANE LIMA DE MELLO  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 23 DE AGOSTO DE 2001  
Acórdão nº : 106-12.171

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF** – A apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado enseja a aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei nº 8.981/95, a partir de janeiro de 1995.  
**DENÚNCIA ESPONTÂNEA** – A entidade da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entrega, com atraso, a Declaração de Ajuste Anual.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHRISTIANE LIMA DE MELLO.

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 passa a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno (Relator) e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Antonio de Paula.

  
TACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
PRESIDENTE

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAÍSA JANSEN PEREIRA, EDISON CARLOS FERNANDES e

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

WILFRIDO AJUGUSTO MARQUES. Ausente momentaneamente a Conselheira  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO.

*D*  
*4/*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171  
  
Recurso nº. : 123.875  
Recorrente : CHRISTIANE LIMA DE MELLO

**RELATÓRIO**

Trata-se de auto de infração por atraso na entrega da declaração referente ao exercício de 1998, período-base de 1997, com aplicação da multa regulamentar.

A Contribuinte impugnou, com início da fase litigiosa do procedimento, alegou a entrega espontânea, pedindo a exclusão da penalidade com base no Art. 138 do CTN.

A decisão da DRJ de Ribeirão Preto/SP considerou o lançamento procedente, não acolhendo a tese da espontaneidade alegada pelo Contribuinte.

A Contribuinte, tempestivamente, interpôs seu Recurso, alegando as mesmas razões comentadas em sua impugnação, pugnando pelo reconhecimento da tese da denúncia espontânea, a fim de elidir a penalidade aplicada.

O depósito recursal foi efetuado regularmente.

Eis o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

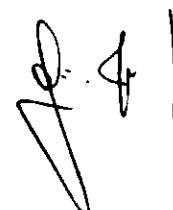
Tomo conhecimento do presente recurso uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade do presente Recurso.

Permanece meu entendimento de que, a mera entrega da declaração, ainda que a destempo, antes mesmo de instaurar-se qualquer procedimento fiscal, caracteriza a espontaneidade da Contribuinte para se aplicar o disposto no Art. 138 do Código Tributário Nacional, afastando-se, por essa razão, a incidência da multa conforme lavrada contra a mesma.

Neste processo, trata-se de um efetivo descumprimento de obrigação acessória, que, portanto, se converteu em principal, com a constituição da exigência do crédito fiscal como lançado, e não decorreu de um inadimplemento ou falta de pagamento de tributo devido, mesmo porque não há imposto a pagar !

Desta feita, indaga-se qual a natureza da infração imputada à Recorrente ?

Claramente se deduz que se trata de infração de um dever instrumental, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, qual seja, sua impontualidade na entrega da declaração referente ao período-base de 1994, contra o que, de fato, não se insurge a Recorrente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

E, como tal, cuida-se de multa meramente punitiva pela negligência do dever da entrega de declaração da Contribuinte, ora Recorrente e não de multa de mora, de carácter indenizatório, como se poderia depreender em uma interpretação mais afoita, e que decorre diretamente da falta de cumprimento da obrigação tributária principal, que não é a situação destes autos, pois se discute o descumprimento de obrigação acessória.

Em assim sendo, o instituto da denúncia espontânea, como estabelecido no art. 138 do CTN, não distingue, e ao intérprete, mormente em Direito Tributário, não cabe distinguir, entre multa de mora e multa indenizatória, sendo multa uma reação aplicável pelo descumprimento seja de obrigação principal, seja de obrigação acessória, posto que qualquer comportamento de impontualidade pode configurar a infração material ou formal, conforme se trate de uma ou outra obrigação exigível, e que, sob essa particularidade, o CTN não impôs qualquer reparo conceitual ou discriminativo, corretamente, porém concedeu um tratamento diferenciado quanto a excluir responsabilidade pela infração no caso de iniciativa de regularização por parte do Contribuinte, como cuida este processo, antes de qualquer ato oficial da fiscalização do tributo em questão, portanto, elide a penalidade se comprovada a iniciativa do Contribuinte, como é o presente caso.

Destarte, se o citado dispositivo do CTN prevê a exclusão da responsabilidade se não houve qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização antecedente, relacionada com a infração, ainda que formal quanto ao atraso na entrega da declaração, efetivada, fora o destempo, não se há de admitir a punição da Contribuinte pela iniciativa atrasada e que, ademais, nenhum prejuízo real causou ao Fisco Federal, reitere-se, não há imposto a pagar.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

Por esse entendimento, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão de primeira instância e julgar improcedente a aplicação da multa punitiva ao abrigo do Art. 138 do CTN.

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2001.

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator-designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo ilustre Conselheiro-Relator Dr. Orlando José Gonçalves Bueno, entendo que não pode prosperar a pretensão da Recorrente para que não seja considerada a multa pelo atraso na entrega de sua Declaração de Ajuste Anual, referente ao exercício de 1998, ao adotar o entendimento de se aplicar o instituto da denúncia espontânea (art. 138 – CTN).

A Medida Provisória nº 812/94, convalidada pela Lei nº 8.981/95 alterou algumas das penalidades previstas na legislação do Imposto de Renda, entre estas, a multa pela falta de apresentação da Declaração Ajuste Anual ou apresentação fora do prazo fixado, dispondo o seu artigo 88, *in verbis*:

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

*I – à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;*

*II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR no caso de declaração de que não resulte imposto devido:*

*§1º - O valor mínimo a ser aplicado será:*

*a) de duzentas UFIR, para pessoas físicas,*

*b) de quinhentas UFIR, para pessoas jurídicas.”*

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.250, de 26/12/95, art. 2º, os valores expressos em UFIR, constantes da legislação tributária, foram convertidos em reais, pelo valor da Ufir vigente em 1º de janeiro de 1996.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

Quanto ao cabimento, ou não, do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, entendo 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, a contribuinte obrigada, por lei, a entregar a declaração, fazê-la 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. Vejam-se os julgados 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 e Recurso Especial nº 208.097/PR (99/00230566-6) da Segunda Turma, sendo Relator o Ministro Hélio Mosimann, Sessão de 08/06/99.

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

1- RECURSO ESPECIAL nº 190388/980072748-5)

*Dr.*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

*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, 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*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

*qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerado de tributo.(grifos do original)".*

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

**Ementa:**

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTANEA. 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 – a 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. 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 à 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 22.03.99)"*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001602/99-33  
Acórdão nº. : 106-12.171

Esclareça-se ainda, que em recentes votações, a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm 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.

Sala das Sessões – DF, em 23 de agosto de 2001.

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA

