



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Recurso nº : 147.752  
Matéria : IRPF – EX: 2000  
Recorrente : JOÃO LUÍS SILVA FAGUNDES  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II  
Sessão de : 22 de junho de 2006  
Acórdão nº : 102-47.690

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - ATRASO NA ENTREGA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN - A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material sobre a qual se aplica o instituto da denúncia espontânea.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO LUÍS SILVA FAGUNDES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

02 2006  
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Acórdão nº : 102-47.690

Recurso nº : 147.752  
Recorrente : JOÃO LUÍS SILVA FAGUNDES

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para reforma do Acórdão DRJ/SPO II nº 12.696, de 15/06/2005 (fls. 18/19), que julgou, por unanimidade de votos, procedente a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício financeiro de 2000, no valor de R\$ 165,74 (fls. 09).

Em sua peça recursal, às fls. 23/27, o Recorrente reitera que a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física foi apresentada de forma espontânea, como definido no artigo 138 do CTN.

Expõe que os princípios constitucionais da legalidade, finalidade e interesse público não foram levados em consideração no julgamento de primeiro grau. Entende que o artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995, deve obediência hierárquica ao artigo 138 do CTN, que se aplica às infrações substanciais e formais.

O Interessado está desobrigado de realizar a garantia de instância, nos termos do § 7º do artigo 2º da IN 264, de 2002.

É o Relatório.



Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Acórdão nº : 102-47.690

## VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Apesar da matéria em questão não se encontrar pacificada nos Órgãos que integram o contencioso administrativo fiscal de segundo grau, o lançamento e a decisão de primeira instância, pelos seus fundamentos legais e jurisprudenciais, como se demonstrará, não merecem reparos.

Consoante dispõe o artigo 7º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, deve o contribuinte apresentar sua declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente. Este prazo e os meios colocados à disposição do contribuinte (via internet, repartição pública e bancos) são amplamente divulgados pelos meios de comunicação.

Nos termos do artigo 88 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, quanto maior o atraso na apresentação da declaração de rendimentos, maior o montante da multa exigida, pois esta flui ao percentual de 1% (um por cento) ao mês ou fração de mês sobre o imposto de renda devido. Nos casos em que não se apure imposto devido, será aplicada a multa no valor mínimo de R\$ 165,74, conforme prevê o artigo 30 da Lei nº 9.249/1995.

Compulsando-se os autos, verifica-se que o Contribuinte estava obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2000, por ser cotista da empresa Comercial e Construtora Fagundes & Bezerra Ltda (extrato à fl. 16).



Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Acórdão nº : 102-47.690

De acordo com os artigos 113 e 115 do CTN, adiante reproduzidos, tal obrigação tem natureza acessória, formal e autônoma, pois não tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade, mas prestar informações de natureza tributária para o Fisco (obrigação de fazer). A entrega da declaração, após o prazo, pode dar-se por ato espontâneo do contribuinte como por intimação da repartição fiscal. Em qualquer dos dois casos, restará caracterizada a infração à legislação tributária que estabeleceu a referida obrigação acessória, sendo cabível a multa.

*"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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.*

*Art. 115 Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal."(g.n).*

Na parte do trabalho denominado "Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário", de Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstra que a denúncia espontânea não abrange a penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação acessória:

*"Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explicita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado artigo 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.*

*O descumprimento de obrigação tributária, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte*



Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Acórdão nº : 102-47.690

**estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa. (grifei)**

*Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única conseqüência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.*

O Superior Tribunal de Justiça - STJ vem também decidindo no sentido de que, no caso de infração formal (inobservância de obrigação acessória), sem qualquer vínculo com o fato gerador de tributo, não se aplica o instituto da denúncia espontânea, conforme se verifica das ementas dos acórdãos ou partes delas a seguir transcritas. Por tal motivo, não há que se falar em conflito hierárquico entre o artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995, e o artigo 138 do Código Tributário:

**“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.**

*1 – O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.” (RESP nº 246.960/RS – Rel. Min. PAULO GALLOTTI).*

**“TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA - MULTA - PRECEDENTES.**

*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.*



• Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Acórdão nº : 102-47.690

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. Precedentes.* (ERESP nº 246.295/RS e AGRESP nº 258.141 – Rel. Min. JOSÉ DELGADO).

**“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 113 E 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – OCORRÊNCIA – ARTIGO 88 DA LEI Nº 8.981/95 – APLICAÇÃO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NOTÓRIA.**

*A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional.*

*A par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (RESP nº 289.688/PR - Rel. Min. FRANCIULLI NETTO).*

Nesse mesmo diapasão também têm sido as recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, conforme se constata das partes das ementas dos acórdãos a seguir transcritos:

**“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.” (Ac. CSRF/01-02.952).**

**“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A natureza jurídica da multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda, não se confunde com a estabelecida pelo art. 138 do CTN, por si, tributária. As obrigações formais ou acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo dispositivo citado.” (Ac. 105-13.745).**

**“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS – A entrega da declaração deve respeitar o prazo determinado para a sua apresentação. Em não o fazendo, há incidência da multa estabelecida na legislação. Por ser**

Processo nº : 10825.001098/2004-12  
Acórdão nº : 102-47.690

*esta uma determinação formal de obrigação acessória autônoma, portanto, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, não está albergada pelo art. 138, do Código Tributário Nacional." (Acs. nºs 106-12.900 e 106-12.919).*

Assim, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.



JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS