



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08  
Recurso nº. : 120.071  
Matéria : IRPF - EX.: 1993  
Recorrente : EDSON PEDRO DA SILVA  
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP  
Sessão de : 08 DE DEZEMBRO DE 1999  
Acórdão nº. : 102-44.034

IRPF – MULTA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção contida no Art. 138 do CTN, a entrega da Declaração antes de qualquer procedimento fiscal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDSON PEDRO DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra (Relator), Ursula Hansen e José Clóvis Alves. Designado o Conselheiro Mário Rodrigues Moreno para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
MÁRIO RODRIGUES MORENO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, LEONARDO MUSSI DA SILVA e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI . Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 10830.000023/99-08  
Acórdão nº : 102-44.034  
Recurso nº : 120.071  
Recorrente : EDSON PEDRO DA SILVA

**RELATÓRIO**

EDSON PEDRO DA SILVA, CPF nº 073.295.718-49, jurisdicionado à DRF/CAMPINAS – S.P recebeu o Auto de Infração de fl. 01 onde é cobrada multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos de pessoa física do exercício de 1993 no valor de R\$ 5.078,84.

Tempestivamente o contribuinte ingressou com impugnação de fls.11/18 pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

Às fls. 29/32 decisão da autoridade de primeiro grau assim ementada:

“Multa por Atraso na entrega da declaração:  
Exercício financeiro de 1993

Apresentação da DIRPF – obrigatoriedade – “Estão obrigadas a apresentar a Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício 1993, as pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, que, no ano-calendário de 1992, receberam rendimentos tributáveis do trabalho assalariado, inclusive 13º salário, de uma ou mais fontes pagadoras (pessoas físicas ou jurídicas), que, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, foram superiores a 13.000 (treze mil) Unidades Fiscais de Referência – UFIR” (IN SRF nº 11, art. 1º, I, de 22.01.1993).

Multa – atraso na entrega da declaração - A falta de entrega da declaração, no prazo, sujeita o infrator à multa prevista nos artigos 723 e 727, inciso I, do Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE.”



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08  
Acórdão nº. : 102-44.034

Irresignado com a decisão acima, o contribuinte ingressou com recurso ao Primeiro Conselho de Contribuintes pela petição de fls. 38/45, alegando a seu favor não haver tipificação legal para a cobrança e invoca o instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN. Transcreve a ementa de Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes e alguns da esfera judicial.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character.

A small handwritten mark or signature at the bottom right of the page.



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08

Acórdão nº. : 102-44.034

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator

O recurso preenche as formalidades legais dele conheço.

A matéria em julgamento trata de multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda pessoa física – IRPF, e que, o recorrente alega a seu favor o instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

Esta matéria gerou controvérsia quer na via administrativa quer na via judicial. Todavia na esfera judicial já foi pacificada recentemente face a dois julgados da Primeira e Segunda turmas do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Também na esfera administrativa a matéria está pacificada, acompanhando as decisões do STJ, no sentido do descabimento da espontaneidade quando se trata de obrigação acessória.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais em Sessão de 14/09/99 nos Acórdãos CSRF/01-02.775 e CSRF/01-02.776 da lavra deste Relator votou pelo descabimento da denúncia espontânea para obrigação acessória (nos dois Acórdãos mencionados tratava-se de atraso na entrega de declaração de IRPF).

Para melhor entendimento transcrevo a íntegra do voto do Acórdão CSRF/01-02.775:



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08

Acórdão nº. : 102-44.034

**"V O T O**

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 Superior de Recursos Fiscais trata-se de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.995.

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.



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

Processo nº : 10830.000023/99-08

Acórdão nº : 102-44.034

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 inculpada 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:



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08

Acórdão nº. : 102-44.034

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

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 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.



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

Processo nº : 10830.000023/99-08

Acórdão nº : 102-44.034

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:



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08

Acórdão nº. : 102-44.034

**"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).

Na linha do precedente colacionado, conheço do recurso e lhe dou provimento.

É como voto.

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

É o meu voto." 



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08

Acórdão nº. : 102-44.034

Portanto, mantendo o entendimento desta Segunda Câmara e também o entendimento agora Consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1999.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000023/99-08

Acórdão nº. : 102-44.034

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO, Relator designado

A controvérsia dos autos cinge-se a interpretação do Art. 138 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte, em sua impugnação e recurso, reconhece que inadimpliu, quanto ao prazo, a obrigação acessória de entrega da declaração, entretanto, argüi em seu favor, que não foi regularmente intimado pela Administração Tributária ao seu cumprimento, que se deu de forma espontânea, estando, portanto, abrigado pela exclusão da penalidade prevista, nos termos do citado artigo 138 do CTN.

A constituição de créditos tributários relativos às penalidades por falta de cumprimento de obrigações tributárias acessórias esta perfeitamente definida em diversos artigos do Código Tributário Nacional, tais como, Arts. 115, 116 inc. I, 113 § 2º , 116 inc. I, etc. e previstas na legislação ordinária.

De sorte que é inquestionável a legalidade da aplicação de penalidades pecuniárias por falta ou atraso no cumprimento de obrigações acessórias.

Cuida-se, portanto, da correta interpretação a ser dada ao conteúdo e alcance da norma do Art. 138 do CTN, no sentido de que, a excepcionalidade ali contida, abrigaria também a denuncia espontânea de obrigação acessória, mediante seu implemento, antes de provocação ou intimação anterior da Administração Tributária.

Para melhor compreensão, transcrevo parcialmente o citado dispositivo do CTN:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10830.000023/99-08  
Acórdão nº : 102-44.034

“A responsabilidade (por infrações) 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”.(parênteses e grifo meus).

§ Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração “.

Tal dispositivo está inserido no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), Seção IV (Responsabilidade por infrações), portanto, específica e diretamente relacionados com a matéria penal tributária.

Da exegese do referido artigo para a hipótese dos autos, destaca-se a expressão “se for o caso”, portanto, parece-me claro, que a responsabilidade (por infrações) é excluída também nos casos em que a infração não implica necessariamente na falta de recolhimento de tributos, casos em regra, das obrigações acessórias.

Alguns argumentam que admitida tal interpretação, os prazos fixados pelas leis tributárias seriam “letras mortas”, tumultuando e inviabilizando a administração tributária, e incentivando a desobediência aos ditames legais.

Outro argumento relativo à matéria dos autos utilizado como fundamento de algumas decisões de primeira instância e mesmo deste Conselho, seria de que o instituto da espontaneidade somente seria aplicável a fatos desconhecidos pela administração tributária, o que não seria o caso da falta de entrega de declarações nos prazos assinalados.

Não posso concordar com tal assertiva, primeiro porque silente a Lei a esse respeito, e segundo, muito pelo contrário, sabedor da omissão do contribuinte, amparada por formidável máquina informatizada que cruza as mais diversas informações disponíveis em “ N “ bancos de dados, compete à



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08  
Acórdão nº. : 102-44.034

Administração Tributária tomar as providências que a Lei lhe confere, e não se quedar inerte, somente aplicando a penalidade meses após o cumprimento espontâneo da obrigação tributária pelo contribuinte.

Filiei-me em sessões anteriores com essa corrente, relatando e votando com a então maioria desta Câmara, entretanto, após exame mais acurado da matéria, alterei meu entendimento sobre o alcance da norma, reformulando meu entendimento sobre a questão.

As relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes são permeadas por direitos e obrigações recíprocas. Se por um lado a Administração Tributária pode fixar prazos para cumprimento de obrigações acessórias e penalizar os contribuintes inadimplentes, por outro lado, a própria Lei tributária Maior cuidou de estabelecer outras normas de proteção ao contribuinte da inércia da administração tributária, como por exemplo, os casos de prescrição e decadência, que objetivando a estabilidade das relações jurídicas no tempo, obstam a atividade estatal de exigir até mesmo tributo, depois de decorridos lapsos de tempo e mediante determinadas condições previstas na Lei.

Na hipótese dos autos, a norma parece-me clara no sentido de que o legislador objetivou incentivar o contribuinte omissor ao cumprimento espontâneo da obrigação tributária, retirando-lhe por esta iniciativa, a penalidade.

Poder-se-ia alegar que tal tratamento é injusto para com aqueles que cumprem regularmente suas obrigações nos prazos estabelecidos, o que é absolutamente verdadeiro, entretanto, ao inserir o instituto da espontaneidade nas normas tributárias, provavelmente o legislador teve dupla intenção (*ratio legis*), incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, ainda que a destempo, e punir a omissão e a inércia da Administração Tributária, como, aliás,



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08  
Acórdão nº. : 102-44.034

acontece nos exemplos citados, da decadência e da prescrição, que por sinal, tem alcance muito maior de que a simples exclusão da penalidade, já que atingem também os tributos.

Atento a esta questão, Rubens Gomes de Souza, em seu anteprojeto de Código Tributário Nacional, Art. 289 § 2º, excluía as penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias e os casos de reincidência específica do instituto da espontaneidade ( in Comentários ao CTN – Yves Gandra – Ed. 1998 – pag. 273 ).

Entretanto, outra foi a opção do legislador, espelhada que está, na redação adotada pelo Art. 138 do CTN, cuja única ressalva que veda sua aplicação, é a contida em seu § único.

Acrescente-se quanto ao instituto da espontaneidade, que é tão forte seu embasamento doutrinário e mandamento legal, que o próprio Decreto nº 70.235/72 ( Lei Delegada ), determina que inerte a administração tributária por mais de 60 dias após algum ato de fiscalização, ela é restabelecida, com todos os efeitos que lhe atribui o Art. 138 do Código Tributário Nacional.

No sentido da interpretação ora adotada, renomados juristas, como Aliomar Baleeira, Bernardo de Moraes, Hugo Brito de Machado, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon e outros, também não fazem ressalvas quanto à aplicação do instituto nos casos de penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias.

Quanto à jurisprudência, tanto judicial como administrativa, inclusive do próprio Conselho, vêm inclinando-se no mesmo sentido, conforme diversos Acórdãos citados no Recurso e até mesmo em Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº CSRF/01-02.509, de 21/09/98, embora se reconheça a existência de outros em sentido contrário.



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

Processo nº. : 10830.000023/99-08  
Acórdão nº. : 102-44.034

Em termos de Justiça fiscal, a legislação complementar tributária teria que caminhar para uma reformulação do instituto da espontaneidade, de forma a permitir que através de legislação ordinária, houvesse uma distinção entre o contribuinte que cumpre suas obrigações, embora a destempo, daquele que obriga a movimentação da máquina fiscal, com custos para todos contribuintes, via graduação das penalidades.

Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO integral ao recurso, cancelando-se a exigência.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1999.

MÁRIO RODRIGUES MORENO