MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10845.000442/2001-67
Recurso nº. : 134.886
Matéria : IRPF – EX.: 2000
Recorrente : OLAVO ROBERTO BARTIE
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO II - SP
Sessão de : 04 DE DEZEMBRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.210

IRPF - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN - O instituto da denúncia espontânea insculpido no art. 138 do CTN não alberga a multa de mora decorrente de descumprimento, pelo contribuinte, de obrigação acessória, formal, autônoma e sem qualquer vínculo direto com a existência de fato gerador de tributo, de entregar, no prazo previsto na legislação, a declaração de rendimentos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OLAVO ROBERTO BARTIE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EZIO GIOBATTA BERNARDINIS.

RELATÓRIO

O contribuinte apresentou espontaneamente, em 30/11/2001, a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2000, ano-base de 1999, com imposto devido de R$ 9.105,73, sobre o qual foi lhe aplicado a multa por atraso na entrega de R$ 637,40, equivalente a 7% do valor do imposto devido, tendo em vista que o prazo para entrega havia expirado no último dia útil do mês de abril de 2000 (fl. 04).

Em razão da apresentação intempestiva, o Fisco lavrou, em 11/01/2001, auto de infração (fl. 04) para cobrar a multa regulamentar por atraso na entrega da declaração no valor de R$ 637,40, com base nos arts. 788, 836, 838, 871, 926 e 964, do RIR/99; art. 88, da Lei nº 8.981/1995; art. 30, da Lei nº 9.249/1995; art. 43 da Lei nº 9.430/1996; art. 27 da Lei nº 9.532/1997; art. 2º da IN/SRF nº 25/97; e IN/SRF 91/97 (fl. 04).

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 01/02) alegando o benefício da denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, citando em defesa de sua tese jurisprudência judicial e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CSRF e registrando que:

> *"Tendo em vista várias dificuldades ocorridas, com problemas de toda ordem, deixou de apresentar declaração de IRPF, 2000/1999, sem que tenha sido notificado para esse ato, por meio da Receita Federal.*
>
> *O requerente não foi intimado para entregar a declaração, tendo agido incontinente, quando pode estar de posse de todos os documentos relativos a declaração, tendo assim denunciado espontaneamente a infração, assim, cabível na espécie a aplicação do art. 138 da Lei nº 5.172/66, CTN (...).*

Pelo exposto, tendo em vista o motivo determinante da falta de apresentação na data correta, em virtude de doença, e do fato de que a requerente apresentou em seguida, sem qualquer notificação, a declaração, e mais, o art. 138 do CTN, vem requerer a V. Excia., se digne mandar cancelar a multa imposta, haja visto não ter ocorrido dolo, ou má fé, além de não existir prejuízo fiscal, termos em que, P. E. Deferimento."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento (fl. 12/16). No voto condutor do acórdão consignou-se os trechos que se seguem:

"04. De início, cumpre esclarecer que o contribuinte estava obrigado à apresentação da referida declaração em face da hipótese prevista no art. 1º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 157, de 22/12/1999 (rendimentos tributáveis superiores a R$ 10.800,00).

05. No tocante às alegações expendidas na peça impugnatória, equivoca-se o contribuinte ao alegar que a apresentação espontânea exclui a responsabilidade pela infração cometida pois, tratando-se no caso de obrigação acessória à qual estão sujeitos todos os contribuintes, é inaplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

06. Dispõe o parágrafo 2º do artigo 113 do CTN, que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária."

Inconformado com a decisão da DRJ, o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 20/22) onde reitera os argumentos da impugnação, repete a citação da jurisprudência judicial e da CSRF e acrescenta:

"O recorrente, apresentou declaração de IRPF, espontaneamente, foi autuado, impugnou o auto de infração com base no art. 138 do CTN, apresentando, inclusive, jurisprudência a favor de sua pretensão, pois com base nele entendeu ser indevida a multa.

Não teve acolhida a sua impugnação, tendo sido julgado o lançamento fiscal procedente, com base também em jurisprudência desse Tribunal.

Ora, salta a evidência que existem diferentes julgamentos para a mesma causa de pedir, assim, resiste a pretensão fazendária, recorrendo dessa decisão, que deve, e pode ser reformada, (...)."

Ao final, requer que seja reformada a decisão prolatada em primeira instância, para que prevaleça o sentido e alcance do artigo 138 do CTN.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

Inconformado com a decisão de primeira instância, o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes, pelo mesmo argumento apresentado na impugnação, ou seja, de que a multa é indevida em face do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138, do Código Tributário Nacional. Discute, portanto, apenas a matéria de direito relativa á denúncia espontânea que, no seu entender, excluiria a multa aplicada.

O lançamento e a decisão de primeira instância, pelos seus fundamentos legais e jurisprudenciais, como se demonstrará, não merecem reparos.

Preliminarmente anota-se que a **obrigação** do contribuinte apresentar a declaração de rendimentos e o respectivo prazo são estabelecidos pelo o art. 7º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcrito, segundo o qual a pessoa física **deverá** apurar o saldo em reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e **apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subseqüente, declaração de rendimentos** em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal:

> *"Art. 7º A pessoa física **deverá** apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e **apresentar** anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário*

subseqüente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal." (g.n.)

A obrigação de apresentar declaração de rendimentos, no prazo fixado, é, de acordo os artigos 113 e 115, do CTN, adiante reproduzidos, uma **obrigação 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), das quais pode decorrer o pagamento ou restituição de imposto:

"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.*** (g.n).

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."

A **inobservância** da obrigação acessória de entregar tempestivamente a declaração anual de rendimentos, consubstanciada na falta de apresentação ou na sua apresentação fora do prazo, sujeita o contribuinte à **multa de mora**, instituída pelo art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito, que, no caso dos presentes autos, em virtude de ter havido imposto devido, é a determinada pelo inciso I, do referido dispositivo legal:

"Lei nº 8.981, de 20/01/95.

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 – **multa de mora** de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;*

II – à multa de 200 (duzentas) UFIR a 8.000 (oito mil) UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de 200 (duzentas) UFIR, para as pessoas físicas;

b) de 500 (quinhentas) UFIR, para as pessoas jurídicas.

§ 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em 100% (cem por cento) sobre o valor anteriormente aplicado.

§ 3º As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991, não se aplicam às multas previstas neste artigo."

"Lei nº 9.249, de 26/12/95.

Art. 30 Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidades de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996."

"Lei nº 9.532, de 10/12/97.

*Art. 27 A multa a que se refere o inciso I do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, é **limitada a 20%** (vinte por cento) do imposto de renda devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 1º do referido art. 88, convertido em reais de acordo com o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

Parágrafo único. A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, será:

a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição;

b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte."

Visto os dispositivos legais que estabelecem a **obrigação acessória** de apresentar anualmente declaração de rendimentos e a respectiva **multa de mora** no caso de seu inadimplemento no prazo previsto, passa-se ao exame da matéria para se verificar se a **responsabilidade** do contribuinte pela referida multa, **é ou não excluída**, em face do instituto da **denúncia espontânea**, de que trata o art. 138, do CTN, abaixo transcrito:

*"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." (g.n.).

O art. 138 do CTN, ao dispor que a **responsabilidade** é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, **se for o caso**, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, indica que esse instituto somente é aplicável para afastar responsabilidade decorrente de multas vinculadas a pagamento de tributo ou contribuição, não se aplicando, portanto, nos casos de **obrigação acessória**, **formal** e **autônoma**, que constitui obrigação de fazer ou não fazer, ainda que, pela sua simples inobservância, se converta em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária, tendo em vista que essa conversão não altera a sua natureza, que é decorrente de inadimplemento de **obrigação acessória**.

Além disso, por ser a referida exclusão de **responsabilidade** uma **anistia,** concedida na hipótese de **denúncia espontânea de infração**, não abrange as **multa de mora**, que possuem **natureza compensatória ou indenizatória**, mas tão somente as multas que tenham natureza de **penalidade**, ou seja, às **punitivas,** como as estabelecidas pelo art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que, então, serão afastadas pelo instituto da espontaneidade.

Na parte do trabalho denominado "Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário", de Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, transcrito na decisão de primeira instância e abaixo reproduzido, o autor, além de demonstrar que a denúncia espontânea não abrange multa decorrente de descumprimento de **obrigação acessória**, esclarece ainda que as **multas de mora** são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatórias, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias:

> *"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 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.*

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.

De toda sorte, ***as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea****, porquanto fixadas em lei e de* ***natureza indenizatória,*** *nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias."*

A Lei nº 9.430, de 27/12/96, em seu art. 61, abaixo reproduzido, corrobora a assertiva de que **a multa de mora não é afastada pela denúncia espontânea**, quando expressamente a exige, a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto na legislação para o pagamento do tributo, ainda que, no caso do IRPF, por exemplo, tenha havido **denúncia espontânea** e pagamento do imposto devido na data da apresentação intempestiva da declaração de rendimentos:

"Art. 61. ***Os débitos para com a União****, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,* ***serão acrescidos de multa de mora****, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos pro cento), por dia de atraso.*

§ 1º A ***multa*** *de que trata este artigo será calculada a partir do 1º (primeiro) dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§ 2º O percentual de ***multa*** *a ser aplicado fica limitado a 20% (vinte por cento).*

> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do 1º (primeiro) dias do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento."* (g.n.).

Consigne-se que na hipótese de descumprimento de **obrigação acessória** por falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo, **a multa**, por expressa disposição da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 88, inc. I, **é de mora**.

Sendo a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos classificada por **lei** como de **mora,** não cabe discutir se, em função do seu objeto, deveria ter natureza de mora ou de penalidade, pois o legislador tributário, desde que não haja inconstitucionalidade, pode estabelecer essa espécie de multa para essa e outras hipóteses de inobservância de normas que entender conveniente ou necessárias para o melhor desempenho da Administração Tributária, sempre visando o bem comum, fim último da administração pública, não se submetendo aos conceitos e institutos consagrados pelo Direito Privado, pois a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, apenas na hipótese de definição e limitação de competências tributárias (CTN, art. 110).

Ainda, de acordo com o art. 108 do CTN, a interpretação e a integração da legislação tributária somente é cabível na **ausência de disposição expressa** da lei, que não é o caso da multa por falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo, em que a Lei nº 8.981, de 1996, em seu art. 88, inc. I, estabelece clara e objetivamente que se trata de **multa de mora**, decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Conforme lembrado na parte do Acórdão nº 102.41824, transcrito na decisão de primeira instância, adiante reproduzido, somente é juridicamente possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido da autoridade, o que não é o caso na falta da entrega tempestiva da declaração de rendimentos, cujo fato é juridicamente conhecido do Fisco, pois seus arquivos e sistemas eletrônicos dispõem dessa informação, sendo irrelevante, no caso, as razões pelas quais o contribuinte não foi intimado a cumprir essa obrigação:

> *"A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional -, argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.*
>
> *Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que enquadram-se nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma "obrigação de fazer", necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária.*
>
> *A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível, é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa."*

Assim, a multa por falta de apresentação de declaração ou pela sua apresentação fora do prazo previsto, por se tratar de **multa de mora**, conforme expressa disposição do inc. I, do art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, por decorrer de **obrigação acessória** e de **fato conhecido** pelo Fisco, não é alcançada pela denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

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:

> *"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.*
>
> *2. As responsabilidade 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).
>
> *"TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO DE RENDA - DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - NÃO CARACTERIZAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - EXIGIBILIDADE.*
>
> *1. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da*

denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

2. Ademais, "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 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000)." (AGRESP nº 262.295/GO e ERESP nº 208.097/PR – Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO).

"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).

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

1 – A entrega do imposto de renda fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2- 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." (AGA nº 462.655/PR e RESP nº 396.698/PR – Rel. Min. LUIZ FUX).

"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – LEGALIDADE.

É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, a teor do disposto na legislação de regência." (ERESP nº 195.046/GO – Rel. Min. GARCIA VIEIRA).

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).

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF - EXERCÍCIO DE 1996 - A falta ou a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, quando dela resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa de mora de um por cento ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago. (Lei nº 8.981 de 20/01/95 art. 88 inciso I). Não se aplica o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN nos casos de falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória." (Ac. 102-43.302).

"FATO CONHECIDO – Não caracteriza denúncia espontânea a comunicação de fato conhecido da Repartição Fiscal." (Ac. 106.10015).

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF - EXERCÍCIO DE 1997 - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a falta ou a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, quando dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa mínima equivalente a 200 UFIR. (Lei nº 8.981 de 20/01/95 art. 88 § 1º letra "a"). Não se aplica o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN nos casos de falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória." (Ac. 102-44.512).

"A ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA – INCIDÊNCIA – ART 88 DA LEI 8.981- A figura da "denúncia" espontânea" não comporta a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos." (Ac. 103-20742).

"DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – APLICABILIDADE DE MULTA – 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 Código Tributário Nacional – CTN. As penalidades previstas no art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, incidem quando ocorrer a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo." (Ac. 104-19071).

"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 RENDIMENTOS – IRPF – A apresentação da declaração de ajuste anual fora do prazo fixado, sujeita a pessoa física à multa de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda." (Ac. 106-13.124).

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF – A partir de janeiro de 1995, com a entrada em vigor da Lei nº 8.981795, a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeitará a pessoa física à multa mínima de 200 UFIR.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda." (Ac. 106-13.124).

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (DIRF) ENTREGUE APÓS O PRAZO FIXADO – Não se aplica o instituto da denúncia espontânea para as infrações que decorrem de não cumprimento de obrigação formal." (Ac. 107-06713).

"TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DO IRPJ – A entrega da declaração do imposto de renda, após o prazo fixado pela Receita Federal, constitui mera infração formal, que não encontra acolhida no art. 138 do CTN. A declaração de rendimentos do ano-calendário de 1992 tem sua apresentação obrigatória nos termos e prazos estabelecidos pela legislação tributária, sujeitando o infrator à sanção prevista no art. 17 do Decreto-lei nº 1.967/82." (Ac. 108-06740).

"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 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).

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2003.

JOSÉ OLESKOVICZ