



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Recurso nº. : 121.296  
Matéria: : IRPF - EX.: 1997  
Recorrente : FORTUNATO GARBO  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 16 DE AGOSTO DE 2000  
Acórdão nº. : 106-11.453

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - EX. 1997.** A partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FORTUNATO GARBO.

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 passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

  
RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, THAISA JANSEN PEREIRA, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453  
  
Recurso nº. : 121.296  
Recorrente : FORTUNATO GARBO

**RELATÓRIO**

FORTUNATO GARBO, já qualificado nos autos, por meio de recurso protocolizado em 22/10/99, recorre da decisão da DRJ em Ribeirão Preto/SP, da qual tomou ciência em 28/09/99, conforme documento fl.32 verso.

À fl. 19, consta auto de infração contra o recorrente, para exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.997, ano calendário de 1996.

Inconformada, a recorrente impugnou o lançamento da multa, fls. 01 a 05, escudando-se na denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Anexa cópia do acórdão 107-224 deste órgão colegiado assim como de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de março de 1998, favoráveis à tese da denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

A decisão recorrida, fls. 25 a 28, considerou o lançamento procedente, sob a seguinte ementa:

**Multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos**  
Ao contribuinte isento do imposto, obrigado a apresentar declaração de ajuste, que o faz fora do prazo fixado para sua entrega, aplica-se a multa de R\$ 165,74.

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

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

Inconformado com a decisão, apresentou recurso às fls. 33 a 37, onde traz novamente os mesmos argumentos da impugnação, citando jurisprudência judicial do tribunal regional federal, e do STJ especificamente a aplicação do artigo 138 do CTN nos casos de falta de pagamento de ICM e de ISS.

Transcreve artigos 18 e 20 da MP 1.863-52 de agosto de 1999, que dispõe sobre o arquivamento de autos de execuções fiscais de valores consolidado igual ou inferior a mil unidades fiscais de referências.

Considerando que a cobrança da exação ora discutida trará apenas prejuízo ao erário, pois não se deve cobrar, requer o cancelamento do lançamento.

À fl. 54, consta cópia de DARF referente ao depósito para seguimento ao recurso voluntário.

É o Relatório. 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

**V O T O**

Conselheiro RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO, Relator

O recurso é tempestivo tendo em vista que foi interposto dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, com nova redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se de imposição de multa aplicada no caso de atraso na entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1997 e a recorrente assume o fato de a ter apresentado a destempo, escudando-se na denúncia espontânea para afastar a aplicação da penalidade relativa a sua impontualidade.

Sobre o assunto, assim dispõe o artigo 88 da Medida Provisória nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, na parte que interessa à presente análise, *verbis*:

“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 - 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 as pessoas físicas;

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

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

Processo nº. : 10850.000551/99-66

Acórdão nº. : 106-11.453

O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, pelo Sujeito Passivo da obrigação tributária, da Declaração de Rendimentos, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica sub aludida.

Ao deixar vencer o prazo fixado em Lei, aplicável à todas as pessoas obrigadas a apresentação da declaração de rendimentos, caracterizou-se a infração, tornando o interessado obrigado ao pagamento da multa prevista.

A denúncia espontânea deve atender ao princípio geral da purgação da norma, que tem valor de reparação e cumprimento. Ao atingir o contribuinte em mora, impede a exigência da multa de ofício, cabendo-lhe apenas a exigência da multa de mora, demonstrando haver uma gradação na imposição de penalidades. Dispensar a multa pelo atraso no cumprimento de obrigações tributárias significa anular este efeito de gradação das penalidades, colocando em igual situação o contribuinte que cumpriu suas obrigações no prazo estabelecido em Lei, e o que o fez a destempo.

Como bem fundamentado na decisão de primeira instância, pela falta de entrega da declaração, que se constitui em obrigação acessória, foi-lhe aplicada a multa regulamentar mínima prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95, posto que esta está claramente definida, para a hipótese da entrega a destempo. Qualquer entendimento em contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais em apreço.

Cabe lembrar neste ponto, que a lei veda o recebimento da declaração de rendimentos apresentada a destempo, quando o contribuinte já esteja sob procedimento fiscal. É o que determina o art. 877, do RIR/94, consolidação do disposto no art. 14, da Lei nº 4.154/62, que diz:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

“Art. 877. Vencidos os prazos marcados para a entrega, a declaração só será recebida se ainda não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício.”

Em não podendo a Repartição recepcionar o documento fiscal nessa situação, a sua entrega fora do prazo estabelecido somente poderia se dar sem prévia manifestação da administração tributária, ou seja, espontaneamente. E é este o procedimento impróprio que o legislador quis coibir com a cominação de penalidade cuja situação hipotética, claramente prevista, o elege como punível. Tal hipótese, à luz do que defende o recorrente, estaria afastada pelo instituto da denúncia espontânea, ou seja, a cominação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, visto que são auto excludentes as premissas em que se sustentam. Senão, vejamos: **declaração em atraso só pode ser recebida caso entregue espontaneamente**; logo, **a sanção prevista só é aplicável nas situações de cumprimento espontâneo da obrigação**, contra: **a denúncia espontânea afasta a multa**. Exsurge do exposto, a sensação absurda de inutilidade das disposições legais atinentes ao assunto, o que, a toda evidência não é inadmissível. A lei não pode possuir expressões vãs. Com efeito, o texto legal em apreço tem função e objeto bem definido que é coibir a impontualidade no cumprimento da obrigação acessória. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna no ordenamento jurídico-tributário.

Por outro lado o Código Tributário Nacional, em seu artigo 136, elege o princípio da responsabilidade objetiva por parte do sujeito passivo, uma vez que subtrai, para efeito de sua imputação, a intenção do agente. Entretanto, o artigo 138 do mesmo diploma legal expressamente dispõe que tal responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração.

Assim, se, por um lado, a responsabilidade tributária independe da intenção do agente, por outro lado, esse mesmo agente pode desta se eximir, caso

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000551/99-66

Acórdão nº. : 106-11.453

denuncie espontaneamente a infração praticada e efetue o pagamento dos tributos devidos.

Neste caso, o conceito de espontaneidade implica a existência de um elemento dirigido pela vontade, e executado por uma ação livre e direcionada, com o intuito de sanar, no âmbito tributário, a irregularidade cometida.

O parágrafo único do artigo 138 do CTN abriga o entendimento acima, quando expressamente dispõe que somente se caracteriza como denúncia espontânea aquela efetuada antes do início de qualquer procedimento administrativo de fiscalização.

Poder-se-ia afirmar, portanto, que a denúncia espontânea exclui, de forma definitiva, a imputação de multa.

Ora, a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN tem por elemento essencial à sua configuração a prática de uma infração fiscal. Este imperativo encontra-se contido no parágrafo único do supra citado dispositivo legal.

A administração fiscal exige, nos recolhimentos efetuados após a data do vencimento das obrigações, a multa de mora, uma vez justificada a sua cobrança pelo atraso do pagamento do tributo no prazo devido. O pagamento efetuado em data posterior ao vencimento da obrigação é sempre feito espontaneamente por aquele que exerce o cumprimento desta; não há, porém, que se falar em "denúncia espontânea do atraso", porque este fato está implícito na própria efetivação do pagamento.

Em suma, a interpretação sistemática que se extrai do disposto no artigo 138 do CTN é que a denúncia espontânea elide tão-somente a imputação da multa de ofício.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

O artigo 142 do CTN, quando conceitua o instituto do lançamento, o faz afirmando que o lançamento é ato privativo da autoridade pública competente e tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Inferre-se deste conceito, que a penalidade cabível, quando for o caso, será a multa de mora, na hipótese de o sujeito passivo ter apenas se constituído em mora, sem que tenha cometido qualquer infração tendente a prática de evasão fiscal; será a multa de ofício, se no ato administrativo de lançar forem identificados procedimentos contrários às prescrições substantivas da lei, quanto à determinação da matéria tributável e do montante do tributo devido.

No mesmo sentido, o artigo 11 do Decreto n.º 70.235/72 ( PAF) expressamente dispõe que a notificação de lançamento, expedida pela administração fiscal, entre seus elementos essenciais, somente conterá a disposição legal infringida quando for o caso. Desta forma, a notificação de lançamento, expedida pelo órgão da administração, quando decorra tão-somente da inadimplência do sujeito passivo, será efetuada com todos os elementos necessários à sua regular validade e com a imputação da multa de mora, uma vez que esta não decorre do descumprimento de norma legal substantiva.

É de se acrescentar, ainda, que o ato administrativo de lançar, quando praticado através de auto de infração ( art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 ), tem como pressuposto essencial a descrição do dispositivo legal infringido e a indicação da penalidade aplicável. Esta exigência legal diferencia o auto de infração da notificação de lançamento, uma vez que, nesta última, a descrição da disposição legal infringida nem sempre é exigida, porque nem sempre é existente, o que vale por dizer que a notificação de lançamento pode ser expedida com multa de ofício, quando detectado o cometimento de infração, ou com multa de mora, quando

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

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

efetivada após o vencimento da obrigação que deveria ter sido cumprida pelo sujeito passivo, ou sem qualquer penalidade, quando objetivo, tão-somente, a constituição de crédito tributário originário.

Tal entendimento ficou expresso no artigo 27 da Lei n.º 9.532/97, ao estabelecer que a multa de que trata o artigo 88 da Lei n.º 8.981/95 será exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.

Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, transcrevo trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

“Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida **da responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que **a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), **só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede** (art. 137).

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

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do **agente** regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário." (Grifos do original).

Por oportuno cabe salientar que o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão proferido no recurso especial de número 19388/GO, julgado em 03/12/98, deu provimento ao recurso, por unanimidade, por entender que a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso a declaração do imposto de renda.

Quanto à jurisprudência administrativa, esclareça-se que, em votações recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm se posicionado contrariamente, não acatando a denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos.

Em relação à jurisprudência judicial, observe-se que as decisões citadas referem-se à aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de pagamento de tributo em atraso.

Finalmente, quanto ao artigo 20 da Medida Provisória n.º1.863-52, reeditada atualmente, na MP n.º 1973-63 de 29/06/2000, esclareça-se que referido dispositivo destina-se à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por ocasião da execução dos débitos inscritos como dívida ativa, quando analisados juntamente com outros eventuais débitos do mesmo contribuinte. Cabe a este órgão colegiado, na qualidade de revisor de lançamento, manifestar-se sobre as questões de fato e

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000551/99-66  
Acórdão nº. : 106-11.453

de direito do lançamento, não sendo de sua competência a dispensa de cobrança de créditos tributários assim considerados.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 2000



RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO

