



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000153/00-60  
Recurso nº. : 123.437  
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1997  
Recorrente : RAIMUNDO JOSÉ DA SILVA  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 22 DE MAIO DE 2001  
Acórdão nº. : 106-11.921

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 8.981/1995.

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 RAIMUNDO JOSÉ DA SILVA.

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. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno (Relator) e Wilfrido Augusto Marques. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Iacy Nogueira Martins Morais.

*Iacy Nogueira Martins Morais*  
IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
PRESIDENTE E RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELIX EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, THÁISA JANSEN PEREIRA, LUIS ANTÔNIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 13609.000153/00-60

Acórdão nº. : 106-11.921

Recurso nº. : 123.437

Recorrente : RAIMUNDO JOSÉ DA SILVA

**R E L A T Ó R I O**

Trata-se de Auto de Infração em decorrência de multa por atraso na entrega da declaração, referente ao exercício de 1997, período-base de 1996.

O Contribuinte impugnou a exigência alegando denúncia espontânea com base no Art. 138 do Código Tributário Nacional, conforme se comprova a fls. 01/05.

A DRJ de Belo Horizonte julgou o lançamento procedente, invocando o entendimento exarado no Parecer Normativo n. 61/1979, da Coordenação do Sistema de Tributação, que trata da distinção entre dois tipos de multas fiscais, as punitivas e as compensatórias, para entender que a multa aplicada na situação em julgamento é multa compensatória, fora, portanto, do campo de exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, pelo que se pode conhecer a fundamentação a fls. 15/19.

O Contribuinte, por sua vez, tempestivamente, interpôs seu Recurso Voluntário a fls. 24/25 invocando e reiterando a denúncia espontânea, respaldado em citada jurisprudência desta E.Corte Administrativa e, na oportunidade, também efetuou o depósito necessário ao seguimento do recurso, conforme comprova-se a fls. 26.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13609.000153/00-60  
Acórdão nº. : 106-11.921

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, por presentes os pressupostos de admissibilidade.

Quanto ao mérito, 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.

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 caráter indenizatório, como se poderia depreender em uma



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13609.000153/00-60  
Acórdão nº. : 106-11.921

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.

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, em decorrência da declaração entregue da Contribuinte, ainda que a destempo.

Sala das Sessões - DF, em 22 de maio de 2001.

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13609.000153/00-60  
Acórdão nº : 106-11.921

**V O T O   V E N C E D O R**

Conselheira IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, Relatora Designada

Em que pese a argumentação esposada pelo ilustre Conselheiro Relator, permito-me discordar de seu posicionamento quanto à aplicação do art.138 do Código Tributário Nacional - CTN aos casos de entrega intempestiva de declaração de rendimentos pelas razões que passo a expor.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, conversão em lei da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994, tratou em seus arts. 11, § 1º, e 88, inciso II, respectivamente, sobre a obrigatoriedade da apresentação da declaração de rendimentos das pessoas físicas; e das penalidades aplicáveis aos casos de inadimplemento desta obrigação acessória, estabelecendo, *in verbis*:

"Art. 11. 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 declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente.

§ 1º Ficam dispensadas da apresentação de declaração:  
a) as pessoas físicas cujos rendimentos tributáveis, exceto os tributos exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, sejam iguais ou inferiores à soma dos limites de isenção da tabela progressiva vigente em cada mês do ano-calendário, desde que não enquadadas em outras condições de obrigatoriedade de sua apresentação;" (grifei)

"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;

41

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13609.000153/00-60  
Acórdão nº : 106-11.921

II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

- a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;  
(...)”

Assim, a partir do exercício de 1995, com a vigência da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, art. 88, a entrega intempestiva da declaração de rendimentos de pessoa física, desde que obrigatória, sujeita o contribuinte à multa mínima de R\$ 165,74, quando não há imposto devido apurado no ajuste anual.

Trata-se portanto de penalidade pecuniária prevista expressamente em lei e, de caráter indenizatório, aplicável a todas as pessoas físicas que obrigadas à apresentação da declaração de rendimentos não o fazem tempestivamente.

O art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, do qual o Recorrente pretende se valer, dispõe, *in verbis*:

“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.”

Da leitura do dispositivo em comento, conclui-se que o instituto da denúncia espontânea ali previsto visa afastar apenas a parte punitiva do crédito tributário, não afetando o principal do crédito tributário e, este na obrigação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória é justamente a multa. Assim, seu alcance está limitado às infrações tributárias decorrentes da falta de pagamento do tributo devido, não alcançando as infrações formais, decorrentes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13609.000153/00-60  
Acórdão nº : 106-11.921

da legislação tributária tendo por objeto as prestações positivas ou negativas, estatuídas no interesse de viabilizar ou facilitar a atuação estatal, não vinculadas com a existência do fato gerador do tributo.

Logo, o benefício da espontaneidade não alcança as penalidades pecuniárias decorrentes da apresentação a destempo da declaração de rendimentos, qualquer entendimento contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais que instituíram tais obrigações, bem assim os que estabeleceram penalidades pelo não atendimento às suas determinações.

Saliento que o entendimento ora manifestado está conforme julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ da Primeira Turma e da Segunda Turma, tendo como relatores, respectivamente, os Ministros José delgado e Hélio Mosimann, cujas ementas transcrevo:

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 que 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."

Recurso Especial nº 208.097-PARANÁ (99/0023056-6)

Ementa:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA PROVIMENTO."

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13609.000153/00-60  
Acórdão nº : 106-11.921

Por oportuno, ressalto que a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, face a diretriz firmada pelo STJ, em recente julgado, também, decidiu que o instituto da denúncia espontânea não alcança a multa imposta pelo cumprimento em atraso de ato puramente formal do contribuinte, como a entrega de declaração de rendimentos, mediante o Acórdão CSRF/01-03.189, de 23 de janeiro de 2001, cuja ementa transcrevo:

**"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 entrega, 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."**

De todo o exposto, forçoso é concluir pela procedência do lançamento em discussão.

Voto, portanto, por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de maio de 2001

  
**TACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS**