



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

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Recurso nº. : 122.308  
Matéria: : IRPF - EX.: 1996  
Recorrente : PEDRO LUIZ RIBEIRO HARTUNG  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 14 DE SETEMBRO DE 2000  
Acórdão nº. : 106-11.495

**MULTA POR ATRASO DE ENTREGA DA DIRPF - EXERCÍCIOS DE 1995 E SEGUINTE – COMINAÇÃO FACE AO ART. 138 DO CTN – Consoante iterativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional não obsta a incidência da multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária**

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO LUIZ RIBEIRO HARTUNG.

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. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente Convocado), THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO. Ausente justificadamente a Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495  
  
Recurso nº. : 122.308  
Recorrente : PEDRO LUIZ RIBEIRO HARTUNG

**RELATÓRIO**

- 1- Trata-se de Auto de Infração para exigir a multa regulamentar por atraso na entrega de declaração referente ao período-base de 1995, conforme fls. 3/6.
- 2- O Contribuinte apresentou, tempestivamente, sua impugnação, invocando, em suma, a incidência do Art. 138 do CTN, conforme fls. 1 e 2.
- 3- A Delegacia da Receita Federal de Julgamentos de Juiz de Fora, MG, proferiu sua decisão a fls. 11/14, para manter a penalidade, excluindo a denúncia espontânea no caso de infração a obrigação acessória, como se cuida nestes autos, e como se pode confirmar a fls. 11/14.
- 4- Intimado, o Contribuinte, apresentou, tempestivamente, seu Recurso Voluntário a fls. 18/21, reiterando a aplicação do Art. 138 do CTN.
- 5- O comprovante do depósito recursal se verifica a fls.22.

É o relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Presentes as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso, para proferir o seguinte Voto.

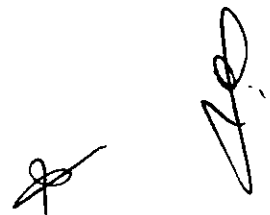
Como mencionado no Relatório , a discussão suscitada pela Recorrente se resume na questão de direito sobre a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea – art. 138 do CTN – no caso da multa regulamentar , objeto da autuação deste processo administrativo.

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

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The first signature is smaller and more compact, while the second is larger and more stylized, with a prominent vertical stroke.

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

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495

de mora, de caráter indenizatório, como se poderia depreender em uma 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, e também pelas razões apresentadas pela Recorrente, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão de primeira instância e julgar improcedente a aplicação da multa punitiva ao

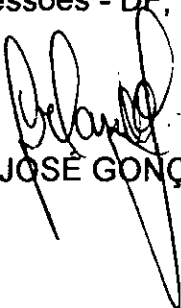
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495

abrigo do Art. 138 do CTN, com o conseqüente arquivamento do auto de infração indigitado.

Eis como voto !

Sala das Sessões - DF, em 14 de setembro de 2000



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator Designado

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade.

Com relação aos exercícios de 1995 e seguintes, em que a defesa se centra na aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea às multas tributárias de qualquer natureza, tenho sido vencido nesta Câmara, com amparo no posicionamento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No entanto, como o Eg. Superior Tribunal de Justiça, por suas turmas, firmou jurisprudência contrária ao meu entendimento, o que inclusive levou a CSRF a reconsiderar decisão anterior, passo a seguir a orientação daquela Corte, não obstante minha opinião pessoal a respeito.

A jurisprudência do STJ encontra eco nesta Câmara no voto proferido em inúmeros precedentes pelo Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, de seguinte teor:

“A matéria discutida no presente Recurso diz respeito à procedência ou não da multa prevista para a entrega fora do prazo da DIRF, pois segundo o contribuinte teria ocorrido a denúncia espontânea, uma vez que teria efetivado a entrega do citado documento fora do prazo, contudo antes de qualquer procedimento da fiscalização.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da obrigação tributária, em seu artigo 113, estabelece que;



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

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória*

*1ª A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*2ª 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.*

*3ª A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária*

Como podemos depreender, além da obrigação tributária principal, existem outras, acessórias destinadas a facilitar o cumprimento daquela.

Por sua vez, o artigo 97 do mesmo diploma legal, em seu inciso V, preceitua que somente a Lei pode estabelecer cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias à legislação tributária ou para outras infrações nela definidas.

Todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a atuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência a aplicação de uma sanção.

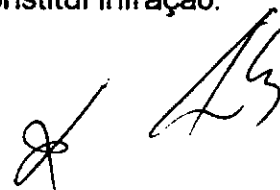
As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna principal, e a responsabilidade do agente é pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A legislação tributária apresenta a multa como sanção pelo inadimplemento tributário que pode ser aquela que se aplica pelo descumprimento da obrigação tributária principal, e a que se aplica nos casos de inobservância dos deveres acessórios.

As finalidades da multa tributária são de proteção, sanção e coação do Estado, com a finalidade de fortalecer o exato cumprimento de seus deveres como agente fiscal.

A multa fiscal consiste no pagamento em dinheiro nos termos da Lei e assume o caráter de pena pois não objetiva apenas ressarcir o fisco, mas também penalizar o infrator.

Nessa linha, parece-nos que no presente caso não podemos admitir a denúncia espontânea pois o Recorrente providenciou a entrega da declaração fora do prazo legal, e como sustentou o ilustre ALIOMAR BALEIRO, a multa fiscal ora cobre a mora, ora funciona como sanção punitiva da negligência, e neste caso a multa é indenizatória da impontualidade, da falta de dever do cidadão, e a mora decorrente da impontualidade constitui infração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13657.000481/99-11  
Acórdão nº. : 106-11.495

Dessa forma se fosse reconhecida a denúncia espontânea teríamos esvaziado a figura da multa por atraso, e o artigo 138 do CTN não se desfez dessa penalidade porquanto os dispositivos do Código Tributário Nacional devem ser analisados e interpretados sistematicamente e não isoladamente como pretende o Recorrente.

Finalmente cabe ressaltar que se desconsiderada a multa decorrente da impontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária, estaríamos diante de uma afronta ao contribuinte responsável e cumpridor de suas obrigações, sem dizer que o mesmo estaria por considerar que sua pontualidade não estaria sendo considerada pelo fisco, caracterizado-se uma flagrante injustiça fiscal.”

Tais as razões, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de setembro de 2000

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES