



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13770.000938/99-37  
Recurso nº. : 122.694  
Matéria : IRPF- Ex(s): 1998  
Recorrente : CLOVES RIBEIRO MACHADO  
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ  
Sessão de : 20 de abril de 2001  
Acórdão nº. : 106-11.899

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 de impontualidade do contribuinte.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLOVES RIBEIRO MACHADO.

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 Orlando José Gonçalves Bueno (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Antonio de Paula.

  
IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
PRESIDENTE

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausente o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899  
  
Recurso nº. : 122.694  
Recorrente : CLOVES RIBEIRO MACHADO

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração por atraso na entrega da declaração , com aplicação de multa regulamentar, referente ao exercício de 1998, período-base de 1997, conforme documentos a fls. 02/03.

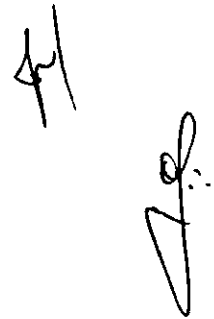
O Contribuinte , a fls.01 ofereceu sua impugnação, alegando não ter auferido rendam nem possuir bens que o obrigasse a declaração de imposto de renda e junta documentos de pessoa jurídica da qual faz parte alegando problemas financeiros e respectiva baixa (doc. Fls.05/06).

A DRJ do Rio de Janeiro, a fls. 19/23, julgou o lançamento procedente, considerando a entrega intempestiva, aplicando-se a multa regulamentar prevista no art. 999, inciso II "a" do RIR/94 e art. 88 da Lei n. 8.981/1995 e tece comentários doutrinários a favor da aplicação da multa moratória no caso de cumprimento de obrigação acessória que não se submete aos efeitos do art. 138 do CTN, no seu entendimento.

O Contribuinte, tempestivamente, apresenta seu Recurso, a fls. 29/30, com documentos, reproduzindo os mesmos argumentos aduzidos na peça inicial de defesa.

O depósito prévio recursal se encontra a fls. 34.

Eis o Relatório.

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The first signature is a stylized 'H' or similar character, and the second is a more complex, cursive signature.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

**V O T O**

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

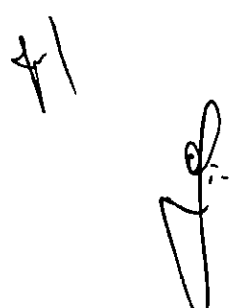
Presentes as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso, para proferir o seguinte Voto.

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.

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

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 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, reitera-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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

decisão de primeira instância e julgar improcedente a aplicação da multa punitiva ao abrigo do Art. 138 do CTN, com o conseqüente arquivamento do auto de infração indigitado.

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de abril de 2001

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

41

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator-Designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo ilustre Conselheiro Relator Doutor Orlando José Gonçalves Bueno, entendo que não pode prosperar a pretensão do Recorrente para que não seja considerada a multa pelo atraso na entrega de sua Declaração de Ajuste Anual, referente ao exercício de 1998, ao adotar o entendimento de se aplicar o instituto da denúncia espontânea (art. 138 – CTN).

A Medida Provisória nº 812/94, convalidada pela Lei nº 8.981/95 alterou algumas das penalidades prevista na legislação do Imposto de Renda, entre estas, a multa pela falta de apresentação de declaração de rendimentos ou apresentação fora do prazo fixado, dispondo o seu artigo 88 *in verbis*:

*“Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou 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 pessoas físicas,*

*b) de quinhentas UFIR, para pessoas jurídicas.”*

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.250, de 26/12/95, art. 2º, os valores expressos em UFIR, constantes da legislação tributária, foram convertidos em reais, pelo valor da Ufir vigente em 1º de janeiro de 1996.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

Quanto ao cabimento, ou não, do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, entendo que a multa moratória por sua natureza compensatória, não está acobertada pelo citado artigo, que abrange apenas as cominações exigidas quando o caso for de confissão espontânea de débitos ainda não conhecidos pela autoridade fiscal. Não se aplicando, portanto, no caso da multa por atraso na entrega de declarações, que têm prazo previsto na lei para cumprimento.

Assim, a não entrega da declaração no tempo hábil causa enormes transtornos para a administração tributária, provocando, inclusive, a decadência de créditos tributários em algumas situações. Não pode, portanto, o contribuinte, obrigado por lei a entregar a declaração, fazê-lo quando bem lhe aprouver, causando prejuízo ao erário, sem sofrer nenhuma sanção, ainda que de natureza compensatória – isto é privilegiar o descumprimento das leis, o que atenta contra a ordem jurídica.

A jurisprudência mais moderna está de acordo com este entendimento. Veja-se julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, Sessão de 03/12/98 e Recurso Especial nº 208.097/PR (99/00230566-6) da Segunda Turma, sendo Relator o Ministro Hélio Mosimann, Sessão de 08/06/99.

Transcreve-se a seguir ementa e voto das decisões do STJ acima mencionadas:

1- RECURSO ESPECIAL nº 190388/980072748-5)

241

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

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 à incidência do art. 88, da Lei nº 8.891/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4. Recurso provido.”

VOTO

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.

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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

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 gerado de tributo.(grifos do original) ““

**2. 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 – a 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. do CTN, aplicável à espécie.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

**“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 à 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13770.000938/99-37  
Acórdão nº : 106-11.899

4. Recurso provido.”(Resp nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22.03.99)”.

Esclareça-se ainda que, em votações recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm se posicionado por não acatar a denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos(Acórdão CSRF/01-03.189, 04/12/2000).

Do exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso, mantendo a exigência da multa por atraso na entrega da declaração.

Sala das Sessões–DF, em 20 de abril de 2001.

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA

41