



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13907.000321/99-19  
Recurso nº : 122.556  
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1996  
Recorrente : PEDRO BERTA  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 19 DE ABRIL DE 2001  
Acórdão nº. : 106-11.890

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - EX. 1996. 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 PEDRO BERTA.

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 Bueno (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Iacy Nogueira Martins Moraes

  
IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
PRESIDENTE E RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 07 JUN 2001

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

Recurso nº. : 122.556  
Recorrente : PEDRO BERTA

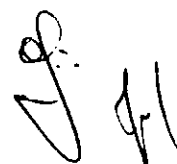
**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração por atraso na entrega da declaração , referente ao exercício de 1996, período-base de 1995, com a aplicação da multa regulamentar, conforme documento a fls. 04/10.

O Contribuinte impugnou , fls. 01/03, alegando a aplicação do instituto da denúncia espontânea prevista no Art. 138 do CTN, para afastar a aplicabilidade da exigência fiscal, citando jurisprudência do STJ.

A DRJ de Curitiba, a fls. 11/14, considerou o lançamento procedente, não acatando o alegado pelo Contribuinte, baseando-se na interpretação literal prevista pelo Art. 111 do CTN no que se refere a dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias, além de reforçar seus argumentos citando jurisprudência colhida deste E. Conselho no sentido da inaplicabilidade da denúncia espontânea no tocante ao cumprimento de obrigação acessória.

Regularmente intimado, o Contribuinte, também tempestivamente, interpôs suas razões de Recurso a esse E. Conselho, a fls. 18/25, mediante a qual reforça sua tese para aplicação do Art. 138 do CTN, uma vez inexistente qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração denunciada, além do que reafirma que a multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, conforme citada decisão do Excelso STJ, assim como cita uma decisão da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 1998 ,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

que reconhece a aplicação do disposto no art. 138 do CTN no caso de multa por atraso na entrega da declaração.

O depósito prévio de admissibilidade recursal se encontra a fls. 26.

É o Relatório.

Handwritten signature and initials in black ink, consisting of a large, stylized signature and a smaller set of initials to its right.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

**V O T O V E N C I D O**

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

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

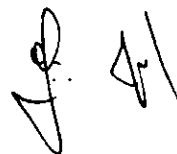
Como mencionado no Relatório , a discussão suscitada pela Recorrente se resume na questão de direito sobre a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea – art. 138 do CTN – no caso da multa regulamentar , objeto da autuação deste processo administrativo.

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.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

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

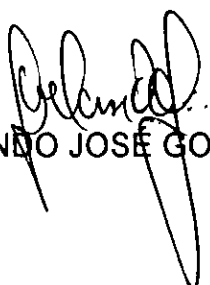

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

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

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de abril de 2001

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

**VOTO VENCEDOR**

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 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 enquadradas 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;

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

§ 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 apurada 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 da legislação tributária tendo por objeto as prestações positivas ou negativas,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

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 : 13907.000321/99-19  
Acórdão nº : 106-11.890

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 19 de abril de 2001

  
ÍACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS