



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Recurso nº. : 123.286
Matéria : IRF – Ano(s): 1990 a 1997
Recorrente : CTBC CELULAR S/A
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 23 DE JANEIRO DE 2001
Acórdão nº. : 106-11.695

IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO –
A entrega da declaração deve respeitar o prazo determinado para a sua apresentação. Em não o fazendo, há incidência da multa prevista no art. 88, da Lei nº 8.981/95. Por ser esta uma determinação formal de obrigação acessória, portanto sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, não está albergada pelo art. 138, do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CTBC CELULAR S/A.

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 Wilfrido Augusto Marques (Relator), Orlando José Gonçalves Bueno e Edison Carlos Fernandes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thaisa Jansen Pereira.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


THAISA JANSEN PEREIRA
RELAÇÃO DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, LUIZ ANTÔNIO DE PAULA, EDISON CARLOS FERNANDES e IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

Recurso nº. : 123.286
Recorrente : CTBC CELULAR S/A

RELATÓRIO

Fomulou o contribuinte pedido de restituição com relação a multa de mora paga por atraso na entrega da declaração relativamente aos exercícios de 1990 a 1997 (fls. 01). Colacionou a seu requerimento cópia de DARFs que segundo ele comprovariam o pagamento das multas (fls. 05/25).

A DRF em Uberlândia/MG indeferiu o pleito do contribuinte (fls. 27/32) asseverando, primeiramente, que quanto ao período de 1990 a 1995 teria se operado a decadência do direito de pleitear a restituição, consoante preceituam os artigo 165, inciso I e 168, inciso I do CTN. No tocante ao mérito do pedido, afirma que a multa moratória não tem natureza punitiva, pelo que o artigo 138 do CTN não se aplicaria a mesma.

Em Impugnação (fls. 35/48) o contribuinte concorda com a decadência do direito de pleitear a restituição relativamente "*aos últimos cinco anos que antecederam o pedido*", contestando a decisão, no entanto, quanto ao mérito. Alega que a multa prelecionada tem sim função punitiva, posto que o ressarcimento realizado com finalidade de recomposição patrimonial se dá pelos juros moratórios. Para abalizar o quanto exposto transcreve doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, Leon Fredja Szklarowsky e ementas extraídas de julgados do Superior Tribunal de Justiça e Conselho de Contribuintes.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a decisão guerreada (fls. 52/56) sustentando que "*a denúncia espontânea não exclui a incidência da multa compensatória, que tem caráter indenizatório na hipótese de ser*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

verificada a mora do devedor no cumprimento da obrigação tributária, que é de sua responsabilidade."

Da decisão interpôs o contribuinte Recurso Voluntário (fls. 61/74) em que reproduz sua peça Impugnatória aduzindo, ainda, que a multa aplicada no âmbito do Direito Tributário, seja de que natureza for, sempre tem feição sancionatória e, como tal, é atingida pelo artigo 138 do CTN.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

VOTO VENCIDO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso interposto para o fim de ver restituída a soma paga a título de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos nos anos de 1995 a 1999, em razão de ter sido o ato realizado espontaneamente.

Acerca deste tema tenho me pronunciado sempre quanto a inexigibilidade da multa quando o contribuinte entrega a declaração de rendimentos espontaneamente, sem que tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo. Com efeito, o Código Tributário Nacional não fez qualquer distinção no artigo 138 do CTN quanto às multas que seriam afastadas em caso de denúncia espontânea. Ao revés, o CTN não distingue as multas moratórias das multas penais ou punitivas, conforme ressaltou o próprio Supremo Tribunal Federal por meio do julgado abaixo:

"Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, parág. Único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, não há como se distinguir multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstas juros e correção monetária. RE não conhecido. Nota: neste julgamento foi cancelada a súmula 191." (RE 79625-SP, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ 08.07.76, RTJ vol. 080-01 pp. 00104)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

Ora, se não traz o CTN distinção legal entre a multa moratória e a multa punitiva forçoso se faz reconhecer que o artigo 138 exclui a ambas em havendo denúncia espontânea.

Por outro lado, se o CTN excluiu a responsabilidade daquele que denuncia a infração cometida sem trazer qualquer distinção entre a multa moratória e a punitiva, não é dado ao intérprete realizar tal distinção, especialmente quando o dispositivo afeta tanto a obrigação principal quanto a pena.

Além disso, a despeito de não fazer a norma qualquer distinção entre multa moratória ou penal, o que por si só já autorizaria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, ainda que se pretenda realizar interpretação do dispositivo em apreço, certamente a expressão "se for o caso" deve ser entendida como uma permissão de aplicação do instituto também em casos em que não se faça necessário o recolhimento do tributo, conforme apontado no acórdão recorrido.

Neste sentido transcreve-se abaixo lição extraída da obra *Comentários ao Código Tributário Nacional*, da Editora Saraiva, em que, interpretando referido artigo, Ives Gandra da Silva Martins assevera:

"A expressão "se for o caso", incluída pelo legislador no texto do projeto, evidentemente tem de ser interpretada dentro do contexto do princípio da legalidade, que norteia não apenas o direito tributário, mas todo o ordenamento jurídico nacional, ou seja, de que a denúncia espontânea somente terá de ser acompanhada do pagamento de tributos e juros de mora, se a lei expressamente assim o determinar. (...) É evidente que a matéria disciplinada no dispositivo acima prevê o tratamento mencionado para as infrações cuja penalidade são de natureza pecuniária"

Também assim já se posicionou essa Egrégia Câmara Superior no Acórdão CSRF/01.0-732, em que o Ilustre Conselheiro Sérgio Gomes Velloso afirma:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

"O segundo pressuposto admite que o recolhimento do tributo pode ser ou não devido, na hipótese de que trata. E não será devido sempre que a infração denunciada diga respeito apenas a obrigação acessória. Por conseguinte vejo na exata literalidade da norma a expressa abrangência da hipótese de denúncia espontânea de descumprimento de obrigação acessória.

Enfim, de nenhuma maneira, diante da dicção da norma sob análise, se pode concluir que ela apenas abrange cumprimento tardio de obrigação principal: a norma abrange claramente denúncias espontâneas de descumprimento tempestivo de obrigações acessórias, vale dizer, nas quais não é o caso de se recolher o tributo".

Necessário ressaltar, ainda, que não há confronto entre o disposto no artigo 138 do CTN e o artigo 88 da Lei 8.981/95. Ao revés, os dois dispositivos se complementam, informando o primeiro a abrangência do segundo.

De fato, o segundo dispositivo determina o valor da multa instituída pelo parágrafo 3º, do artigo 5º do Decreto-Lei 2.124/84, que assim prevê:

"§3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º, do artigo 11, do Decreto-Lei nº 1968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de outubro de 1983".

Como se vê esse dispositivo não traz qualquer manifestação quanto aos casos de denúncia espontânea em que determina o CTN ser inaplicável a multa e nem poderia trazer, já que não é possível que uma lei ordinária revogue o disposto em norma complementar.

O preceito acima transcrito exige o pagamento de multa sempre que não for entregue a declaração (obrigação acessória), mas não dispõe quanto aos casos em que, anteriormente a qualquer atividade da fiscalização, o contribuinte efetua a entrega. Em assim sendo, o artigo 138 do CTN é plenamente aplicável, complementando o referido artigo não para afastar completamente a aplicabilidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

da multa prelecionada, mas apenas nos casos em que o contribuinte é mais ágil do que a Fiscalização.

A norma que instituiu a cobrança de multa em casos de não cumprimento de obrigação acessória veio a disciplinar tão somente aqueles casos em que o contribuinte não cumpre com sua obrigação anteriormente a qualquer iniciativa da Fiscalização. A isenção da multa nos casos de denúncia espontânea, contudo, persiste, já que a norma ordinária não poderia afastar dispositivo de norma hierarquicamente superior.

Neste sentido, transcrevo abaixo ementa extraída do acórdão 01-02.369:

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – LEI Nº 8.981/95, ART. 88 E O CTN, ART. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº 8.981/95 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecida pela Lei Complementar.
Recurso provido"*

No voto condutor do aresto acima o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, após transcrever os dispositivos legais supramencionados, realizou a seguinte explanação:

"O exame detido desse dispositivo mostra que em nenhum momento ele autoriza essa interpretação. O que a lei diz é que a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física e jurídica à multa ali prevista.

Se o contribuinte não apresenta a sua declaração de rendimentos e o fisco tem conhecimento desse fato, pode, desde logo, multá-lo. A administração pode também, investigando essa possibilidade, intimá-lo para apresentar informações a respeito e o contribuinte apressar-se em apresentá-la. Nas duas situações, o sujeito passivo estará sujeito à penalidade de foco, pois o fisco, nas duas hipóteses, tomou a iniciativa prevista no parágrafo único do art. 138 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

Não diz a lei que o contribuinte que cumpra obrigação, antes de qualquer procedimento do fisco, não se eximirá da sanção.

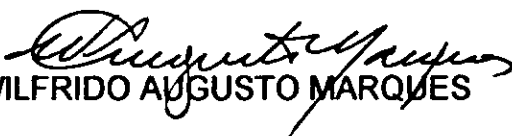
Se o fizesse estaria em conflito com a lei complementar e a sua inconstitucionalidade seria manifesta.

Como a lei não cometeu essa heresia, sua interpretação há de ser feita em consonância com as diretrizes da lei hierarquicamente superior, dentro da sistemática legal em que se insere. Logo, o seu comando deve ser assim entendido: a pessoa física ou jurídica estará sujeita à multa aí prevista, quando não apresentar sua declaração de rendimentos ou quando a apresentar fora do prazo, ficando, todavia, eximida de multa se cumprir a obrigação antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa."

No presente caso, tendo o contribuinte recolhido multa sem o dever de fazê-lo, ante ao disposto no artigo 138 do CTN, presentes estão os pressupostos para a concessão da restituição, conforme o disposto no inciso I, do artigo 165 do CTN, pelo que há que se deferir o requerimento.

ANTE O EXPOSTO conheço do recurso e lhe dou provimento.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2001.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

VOTO VENCEDOR

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relator Designada

Permita-me, o ilustre Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, discordar de seu posicionamento quanto à aplicação do art. 138, do Código Tributário Nacional aos casos de entrega de declaração em atraso.

Este colegiado, através da Câmara Superior de Recursos Fiscais, demonstrou entender por maioria de votos que a multa por atraso na entrega da declaração era procedente. Depois de alguns julgados judiciais, por maioria também, passou a decidir de modo diverso. Porém pelos últimos casos decididos pelo Superior Tribunal de Justiça, passou a julgar correta a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, mesmo sob o argumento do contribuinte de que estaria albergado pelo art. 138, do Código Tributário Nacional.

Esses casos de julgados do Superior Tribunal de Justiça seguem a mesma linha do:

- 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 de 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."*

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000067/00-48
Acórdão nº. : 106-11.695

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.

Elas se impõe como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo.”
(grifos no original)

Assim, em face dessas decisões e movida pelas minhas convicções expostas nos acórdãos por mim relatados anteriormente, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2001.


THAISA JANSEN PEREIRA