



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.002764/95-61  
Recurso nº : RD/102-0.872  
Matéria : IRPF - MULTA  
Recorrente : DJALMA DE SOUZA VILELA  
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO 1º C.C.  
Sessão de : 17.09.2001  
Acórdão nº : CSRF/01-03.508

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança o cumprimento extemporâneo de obrigação acessória.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por DJALMA DE SOUZA VILELA

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator), Sebastião Rodrigues Cabral (suplente convocado), Luiz Fernando de Oliveira Morais (suplente convocado), Víctor Luis Salles Freire, Remis Almeida Estol, José Carlos Passuello, Luiz Alberto Cava Madeira e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Deignada para redigir o voto vencedor a Conselheira Iacy Nogueira Martins Morais.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 21 JUN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ CLÓVIS ALVES e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS.



Processo nº : 10680.002764/95+61

Acórdão nº : CSRF/01-03.508

Recurso nº : RP/102.0.872

Recorrente : DJALMA DE SOUZA VILELA

## RELATÓRIO

Ao contribuinte foi imposta multa (fls. 18) em decorrência de ter efetuado a entrega de sua DIRPF relativa ao exercício de 1993 fora do prazo estabelecido em Lei. Consoante parecer de fls. 17, a declaração foi apresentada espontaneamente e foi apurado imposto a restituir no valor de 1.188,19 UFIR.

Em Impugnação (fls. 20/27) aduziu o contribuinte, em síntese, ter havido espontaneidade, aplicando-se à hipótese o artigo 138 do CTN, bem como ser inaplicável a multa eis que não havia tributo devido, mas sim direito de restituição e, ainda, equívoco quanto a base de cálculo.

A DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente a exigência fiscal (fls. 34/41) ao entendimento de que correta era a aplicação da multa, nos termos do artigo 999, inciso I, do RIR/94, sendo que a base de cálculo fora fixada de acordo com o estabelecido na IN SRF 12/83. No tocante a espontaneidade, aduz não ser aplicável o artigo 138 do CTN às multas moratórias.

Inconformado, insurgiu-se o contribuinte mediante o Recurso Voluntário de fls. 45/53 em que assevera ser a denúncia espontânea aplicável a qualquer tipo de multa, seja por infração ou por mora, nos termos das decisões do Superior Tribunal de Justiça que transcreve. Alega, ainda, que incorreto o entendimento da decisão guerreada, eis que não se cogita de tributo devido.

Foram apresentadas contra-razões pelo Procurador da Fazenda Nacional (fls. 57/61), tendo a 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negado provimento ao recurso, estando a ementa assim gizada (fls. 63/74):

*"IRPF – EX.: 1993 – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – MULTA – A entrega intempestiva da Declaração*



*de Rendimentos, sujeita a pessoa física ao pagamento da multa, equivalente a 1% (um por cento), por mês ou fração, sobre o imposto devido apurado na Declaração, ainda que integralmente pago. Inaplicável à infração a multa prevista no art. 984 do RIR/94, por tratar-se de penalidade genérica. DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Exclusão da responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária – a norma inserta no artigo 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias".*

Interpôs o Recorrente Recurso Especial (fls. 79/87) alegando divergência jurisprudencial acerca do alcance do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, que, em seu entender, não traz qualquer distinção entre a obrigação principal e a acessória, abarcando ambas as hipóteses.

O recurso não foi admitido (fls. 121/123) asseverando o Presidente da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que a matéria não fora devidamente prequestionada, bem como que os acórdãos trazidos à colação versam sobre matérias fáticas diversas, posto que "*decidem sobre a aplicação da multa na apresentação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, na qual as pessoas jurídicas (...) Fato diverso é analisado neste processo já que, aqui, se discute a multa pela apresentação a destempo da Declaração de Rendimentos da pessoa física que serve de base para controle e lançamento do imposto de renda da pessoa física e, mais, para o controle da evolução patrimonial de cada contribuinte; as matérias são diferentes e, também, a base legal é distinta para cada caso*".

Avio, então, o contribuinte, Pedido de Reexame (fls. 128/139), aduzindo que a denúncia espontânea fora devidamente questionada nos itens 19 e 20 de seu recurso voluntário, bem como que a divergência restara configurada, visto que os paradigmas tratam da aplicação do instituto da denúncia espontânea.



Processo nº : 10680.002764/95+61  
Acórdão nº : CSRF/01-03.508

Em exame a tal pleito a Ilustre Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão exarou despacho acolhendo-o (fls. 171/174, sendo este seguido pelo Ilustre Presidente desta Casa, Conselheiro Edison Pereira Rodrigues (fls. 175/177).

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Willy', located on the right side of the page.

V O T O V E N C I D O

CONSELHEIRO WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - RELATOR

O recurso é tempestivo, tendo sido interposto por parte legítima e cumpridos os requisitos de admissibilidade, razão porque dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso especial proposto em razão de divergência jurisprudencial acerca do alcance do instituto da denúncia espontânea prelecionado no artigo 138 do CTN. Os paradigmas apontados entendem ser este cabível às obrigações principais e acessórias, enquanto que o aresto questionado entende ser aplicável apenas às principais.

Em análise ao dispositivo prelecionado, não se encontra qualquer distinção quanto às obrigações que seriam afastadas em caso de denúncia espontânea, sendo de se ressaltar que o próprio STF já esclareceu a questão asseverando que nem mesmo quanto às multas, se moratórias ou penais ou punitivas, há qualquer distinção, consoante trecho abaixo transcrito:

*"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)*

Ora, se não traz o CTN distinção legal forçoso se faz reconhecer que o artigo 138 exclui a responsabilidade em todas as hipóteses bastando haver 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 separação, 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.

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:

*"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".*

No mesmo sentido os Acórdãos CSRF/01-03.029, CSRF/01-03.048 e CSRF/01-03.049, todos proferidos em julho de 2000.

Necessário ressaltar, ainda, que no caso em apreço ainda mais razão para que a multa não seja aplicada, já que não estava em vigor ainda o artigo 88 da Lei 8.981/95. Com efeito, trata-se de multa por atraso na entrega da DIRPF relativa ao exercício de 1994. Ora, sob a égide do RIR/94 não há previsão legal de multa para a entrega a destempo da declaração de rendimentos quando inexistente imposto devido. Este é o entendimento jurisprudencial já pacificado no Primeiro Conselho de Contribuinte de que são exemplos os seguintes acórdãos 106-11011, 106-10240, 106-11163, 106-09446.

Neste sentido, reproduzo parte do brilhante voto do Conselheiro Dr. Dimas Rodrigues de Oliveira no julgamento do Recurso nº 08.701:

*"Outra questão suscitada diz respeito à inaplicabilidade ao caso, da penalidade prevista no inciso II, letra "a", do artigo 999 do RIR/94. Assim dispõe este dispositivo regulamentar:*

*(....)*

*O fato punível em sede, é a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo e a hipótese correspondente, com todas as letras, está capitulada na letra "a", inciso I, do retrotranscrito art. 999 do RIR/94, onde está prevista,*



*também, a penalidade para quem preencher o tipo, ou seja, multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido. O fato de a declaração de rendimentos apresentada em atraso trazer ou não imposto devido é detalhe que foge à previsão legal, o que deixa sem lastro em lei o ditame regulamentar grafado na letra "a", inciso II do mesmo artigo 999 supra transcrito.*


*4.6. Considerando que a lei não faculta ao Poder Executivo estender o alcance da norma legal que trata da penalidade em comento, é de se concluir pela ineficácia do dispositivo regulamentar que determina, no caso de apresentação de declaração de rendimentos em atraso sem imposto devido, a aplicação da multa prevista no artigo 984 para as infrações sem penalidade específica.*

*4.7. Somente a partir da vigência da Medida Provisória nº 812/94 convertida na Lei nº 8981/95, ou seja a partir do ano calendário de 1995, é que passou a existir previsão legal de multa aplicável à situação em análise. (...)*

*4.8 Assim, no ano de 1994, a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos sem imposto devido, é impraticável por ausente a base de cálculo da multa proporcional prevista em lei, e por carecer de previsão legal o dispositivo regulamentar que supriria essa lacuna."*

ANTE O EXPOSTO voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 05 de setembro de 2001

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

V O T O V E N C E D O R

Conselheira IACYNOGUEIRA MARTINS MORAIS, Relatora

Permita-me o ilustre Relator Wilfrido Augusto Marques, discordar de seu entendimento de que o instituto da espontaneidade, previsto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, ampara a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

O recurso especial atende aos pressupostos legais de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido no que tange a matéria supra mencionada.

Tratam os autos de lançamento de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos das pessoas físicas.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, tratou do instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, *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 alí 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, 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 supra 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.”

Por oportuno, ressalto que esta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, face a diretriz firmada pelo STJ, em recentes julgados, 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 os Acórdãos CSRF/01-03.189 e CSRF/01-03.196, ambos de 4 de dezembro de 2000, assim ementados:

“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 entregar, 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, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2001

  
IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS



Processo nº. : 10680.002764/95-61  
Recurso nº. : RD/102-0.872  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes  
Suj. Passivo : DJALMA DE SOUZA VILELA  
Acórdão : CSRF/01-03.508

### **PROPOSTA DE RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO**

Em 17.09.2001 esta Egrégia Corte, pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional, entendendo ser devida a multa por atraso na entrega da declaração imposta ao contribuinte. No entanto, por ocasião da elaboração do acórdão, perlustrando os autos do processo administrativo fiscal acima apontado, verifiquei **a existência de equívoco no relatório proferido quando do julgamento realizado em 17.09.2001.**

Com efeito, naquela oportunidade me olvidei de mencionar que a multa imposta pelo contribuinte o fora em razão de atraso na entrega da DIRPF relativa ao ano-calendário de 1993, exercício de 1994. Este fato revela-se de extrema importância para a conclusão do julgado, eis que para este exercício não havia dispositivo legal a subsidiar a aplicação da multa.

Em relação a este exercício, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais tem entendido não haver dispositivo hábil a subsidiar a aplicação da multa, não ensejando a aplicação da multa o art. 999 do RIR/94 quando a declaração não apresentar imposto devido.

O engano ocorrido pode ter conduzido de maneira equivocada o julgamento do recurso, já que apenas com a edição da

Processo n.º : 10680.002764/95-61  
Recurso n.º : RD/102-0.872  
Acórdão : CSRF/01-03.508

Lei 9.981/95, artigo 88, foi definido o valor para a multa de ofício para os casos em que não há imposto devido.

Assim sendo, diante da faculdade inserida no artigo 28 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, requeiro a retificação do acórdão tendo em vista a inexatidão material acima apontada, incorrida em razão de lapso manifesto.

Brasília/DF, 17 de setembro de 2001.

  
**Wilfrido Augusto Marques**  
**Conselheiro Relator**