



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Recurso nº. : 136.805  
Matéria : IRPF - Ex(S): 2001  
Recorrente : MARCELO PINHEIRO DOS SANTOS  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ/SPO II - SP  
Sessão de : 05 de dezembro de 2003  
Acórdão nº. : 104-19.733

IRPF - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA - MULTA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar. Não obstante, o art. 138 não alberga descumprimento de ato formal, no caso, a entrega a destempo de obrigação acessória.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCELO PINHEIRO DOS SANTOS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, João Luís de Souza Pereira e Remis Almeida Estol que proviam o recurso.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733  
Recurso nº. : 136.805  
Recorrente : MARCELO PINHEIRO DOS SANTOS

## RELATÓRIO

Contra a pessoa física acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04, exigindo-lhe o crédito tributário no valor de R\$ 165,74, relativo à multa prevista no artigo 88, da Lei nº 8.981, de 1995, em decorrência da apresentação extemporânea da declaração do imposto de renda - pessoa física correspondente ao ano-calendário de 2000.

Em sua defesa inicial, o contribuinte, em síntese, alega ser indevida a penalidade imposta considerando que a declaração foi apresentada espontaneamente e antes de qualquer procedimento de fiscalização, enquadrando-se, pois, no instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN. Acrescenta, ainda, que o Conselho de Contribuintes vem decidindo a matéria sob a égide da denúncia espontânea, conforme Acórdão 106-10.208.

A 5ª Turma da DRJ/SPO II, em primeira instância, mantém a exigência sob os seguintes fundamentos, em síntese:

- estando o contribuinte obrigado à apresentação da declaração e tendo cumprido essa obrigação em atraso, não se pode eximi-lo da exigência constituída;

- a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea não se estende ao descumprimento de obrigações acessórias;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

- a apresentação da DIRPF é uma obrigação acessória, com cumprimento de prazo fixado em lei,

- nos termos do § 2º, do art. 113, do CTN, a inobservância de obrigação acessória converte-a em principal, relativamente à penalidade pecuniária, tornando-se a multa assim exigida em obrigação principal, impedindo assim a aplicação do art. 138, do CTN;

- citando, ainda, a doutrina, decisão do STJ, julgados deste Conselho e, ainda, a legislação vigente, julga procedente a exigência constituída.

Ciente dessa decisão em 25.07.2003 (fls. 24), recorre o contribuinte a este Primeiro Conselho de Contribuintes, protocolizando sua defesa em 15.08.2003 (fls. 25).

Como razões recursais, o contribuinte apresenta os seguintes argumentos que passo a ler em sessão aos ilustres pares (lido na íntegra).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Exsurge do relatório que a lide restringe-se à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN ao sujeito passivo que cumpre a obrigação de apresentar a DIRPF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, mas a destempo.

A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes, nas TURMAS da Câmara Superior de Recursos Fiscais e no próprio PLENO, que reúne as três TURMAS da CSRF.

Podemos ressaltar não ser a matéria unânime, seja administrativamente (nas Câmaras dos Conselhos, na CSRF e no PLENO), na doutrina ou no Judiciário. Esta Relatora, entretanto, posiciona-se no sentido de não se aplicar o artigo 138 quando se trata de descumprimento de obrigações acessórias, no caso, de entrega a destempo de DIRPF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

Ao referir-se ao artigo 138 do CTN, o Representante da Fazenda Nacional, Procurador Sérgio Marques de Almeida Rolff tem se posicionado nos seguintes termos, a quem peço vênha para aqui transcrever o seguinte arrazoado, **in verbis**:

“Conforme textual disposição, o referido dispositivo afasta as penalidades pela denúncia espontânea da infração, desde que, se for o caso, seja acompanhada do pagamento integral do tributo devido, com juros e correção monetária - que nada acresce e apenas recompõe o valor da moeda - antes do início de qualquer medida ou procedimento fiscalizador relativo à infração denunciada, ou seja, afasta as penalidades e seus eventuais agravamentos que seriam ou poderiam ser aplicadas ou denunciante em decorrência de uma ação fiscal e diretamente relacionadas com a obrigação fiscal.

Em suma, tal e qual muito bem comparou o sempre e atual e Mestre Aliomar Baleeiro, tal procedimento de denúncia, de confissão da infração pelo contribuinte, equivale ao arrependimento eficaz do Código Penal (Direito Tributário Brasileiro 10ª Edição revista e atualizada - Forense, pág. 495/6).

Tal procedimento não afasta, portanto, as penalidades decorrentes de atos anteriormente já praticados e tão-somente imputáveis ao contribuinte e que decorram de atos comissivos ou omissivos seus, como é o caso das penalidades por retardamento ou descumprimento de obrigação fiscal.

E isso porque deve ser anotado que, por princípio geral de direito e, tal qual comparado magistralmente pelo Mestre apontado, o agente infrator arrependido (no caso o contribuinte denunciante) deverá responder pelos atos já praticados, no caso, pela mora ou descumprimento já incorridos, sujeitando-se, portanto, a todos os seus jurídicos e legais efeitos (pagamento da multa devida).

Ver de outra forma será dar tratamento injustificadamente beneficiado ao contribuinte faltoso, com apologia do procedimento de contumaz descumprimento dos prazos e obrigações fiscais, permitindo que fique ao arbítrio do contribuinte o se, quando e de que forma pagar seus tributos e/ou prestar as informações já devidas por lei ao Poder Público sobre seus bens, atos e negócios (CTN 194/200), o que, por si só já configura ilegalidade e lesividade claras à Ordem e à Economia Públicas, sem embargo de tornar letra morta o princípio de direito, de ordem pública, que determina que toda obrigação deverá ter um tempo para o seu pagamento, sob pena de, à sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

falta, a exigibilidade do cumprimento ser imediata (CC art. 952 e segs.). princípio esse representado em matéria fiscal pelo artigo 160 do CTN, o qual determina que a lei fixará os prazos para as obrigações fiscais, sem o que será de 30 dias, findos os quais, serão devidos todos os acrescidos e penalidades legalmente previstas (CTN art. 161)." (Destaques do original).

Importa ainda destacar que o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo ao serviço público em última análise, que não se repara pela simples auto-denúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior, sendo esse prejuízo o fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

É incontestável a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. De se notar, entretanto, que a prevalecer a tese da recorrente, apenas se aplicaria a multa prevista no artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995, quando a infração fosse verificada no curso de procedimento fiscal, o que se contrapõe com a intenção do legislador que, com clareza, pretendeu distinguir duas situações distintas pela mesma sanção: a primeira, caracterizada pela falta de apresentação da declaração de rendimentos; e a segunda, pela sua apresentação fora do prazo fixado. Tal distinção, entendendo, permite-nos demonstrar que a aplicação do referido dispositivo legal não pode ser entendida de forma tão restritiva como a que decorre da aceitação da premissa impugnatória.

Na segunda situação, que é a dos autos, apenas ocorrerá se ausente qualquer procedimento fiscal, já que, em outra hipótese, a entrega não mais se dará de forma voluntária. Assim, a figura da declaração entregue em atraso apenas existirá como tal quando a entrega, apesar de intempestiva, foi efetuada voluntariamente pelo sujeito passivo e sem que sobre ele esteja pesando qualquer ação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

A prevalecer a tese do impugnante só se aplicaria a multa quando a infração fosse verificada no curso de procedimento fiscal, o que se contrapõe com a intenção do legislador que instituiu punição para os casos de entrega em atraso da declaração de rendimentos, na hipótese em que a apresentação seja efetuada voluntariamente pelo sujeito passivo e na ausência de qualquer procedimento fiscal.

Outrossim, o STJ firmou posicionamento no sentido de que o art. 138 do CTN não alberga obrigações formais.

Feitas tais considerações, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante no Acórdão CSRF/02-0.829, da lavra da i. Conselheira Maria Teresa Martínez López, a seguir transcritos:

“Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira uniforme – por intermédio de suas 1ª a 2ª Turmas, formadoras de 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a “tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios” (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) –, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais – DCTFs.

Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849005-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

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."

O STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ de 15 de outubro de 2001, *in verbis*:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (Resp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).

III. Embargos de divergência rejeitados."

Pacificada a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça no sentido de não se estender às obrigações formais (acessórias) o instituto da denúncia espontânea. Assim, a intempestividade na entrega de declaração, seja a declaração sobre operações imobiliárias, a DIRF ou a DIRPF, ora em lide, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10821.000293/2002-95  
Acórdão nº. : 104-19.733

Em face do exposto, deixo de acolher os argumentos da defesa e voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto pelo recorrente, mantendo-se a multa regularmente constituída.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2003

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO