



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
QUARTA TURMA

Processo nº : 10830.007293/00-38  
Recurso nº : 106-127436  
Matéria : IRPF  
Recorrente : GISELA SAVOI DE ALMEIDA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 6ª. CÂMARA DO 1º. CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 15 de março de 2005  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

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. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GISELA SAVOI DE ALMEIDA.

Acordam os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho (Relatora), Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM; 14 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

Recurso nº : 106-127436  
Recorrente : GISELA SAVOI DE ALMEIDA  
Interessado : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

A Recorrente inconformada com a decisão proferida pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão nº 106-12.470 de fls. 34/41, ingressa com Recurso Especial as fls. 47/57 requerendo o prosseguimento do Recurso Especial uma vez que ficou configurada a divergência prevista na hipótese do inciso II, do art. 3º. do Decreto nº 83.304/79.

No mérito, sustenta a Recorrente em peça recursal que o lançamento referente à multa por atraso na entrega de Declaração de Ajuste Anual correspondente ao exercício de 2000, foi entregue com atraso, mas que em virtude da denúncia espontânea não é devida à multa, conforme determina o artigo 138 do CTN.

Em suma, a recorrente argumenta que a entrega espontânea da declaração de Ajuste Anual, antes dos atos de fiscalização, isenta-a de quaisquer penalidades. Não cabendo a imposição da multa moratória quando há ocorrência de entrega espontânea, pois esta tem natureza exclusivamente penal, sancionatória.

O acórdão recorrido de fls. 34/41 apresenta a seguinte ementa:

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF – A apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeita à pessoa física a multa mínima de 200 UFIR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.”

Despacho nº 106-1997/2003 as fls. 64/65 dando seguimento ao Recurso Especial por ter atendido aos pressupostos de admissibilidade.

Contra-razões da Fazenda Nacional as fls. 66/71, requerendo que seja

Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

negado o recurso especial, alegando em verbis:

“...está demonstrado nos autos que o v. acórdão proferido fixou entendimento de que é devida a multa decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimentos de contribuinte pessoa física, mesmo que não haja tributo devido, tendo em vista descumprimento de obrigação acessória – como dever instrumental.”

Processo remetido ao Primeiro Conselho de Contribuintes para prosseguimento as fls. 72.

Ciência pela Procuradoria da Fazenda Nacional as fl. 73.

É o relatório.



Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

## VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A matéria objeto do presente litígio tem sido objeto de apreciação por este Colegiado em diversas oportunidades e obtendo da mesma forma diferentes interpretações, principalmente no que se refere ao instituto da “Denúncia Espontânea”.

O Código Tributário Nacional, em seu Título II - Obrigação Tributária, Capítulo V - Responsabilidade Tributária, dispõe:


“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.”

Pela leitura do dispositivo supracitado, vê-se que o legislador não distinguiu a obrigação principal da obrigação acessória para excluir a responsabilidade da infração quando da denúncia espontânea.

Entendo com a análise dos autos que não cabe a multa por atraso na entrega da declaração e adoto o fundamento do anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza mais os motivos apresentados pelo Dr. Tito Rezende, que ora adoto e transcrevo na íntegra:

Art. 289 do Anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza:

Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

“Art. 289. Excluem a punibilidade:

I - A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II - O erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.

§ 1º Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja escusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante, ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I - As infrações de dispositivos da legislação tributária referente a obrigações tributárias acessórias;

II - Aos casos de reincidência específica.”

Tal redação foi rejeitada, sendo aprovada em seu lugar nova redação próxima do atual art. 138 do CTN, pelos motivos apresentados pelo Dr. Tito Rezende:

“Art. 289. Propomos a sua supressão, inclusive dos dois parágrafos. A alínea I modifica, mas não para melhor, a praxe adotada pelo Fisco, quanto à denúncia espontânea do próprio contribuinte. Quanto à alínea II, é curiosa essa dirimente: “o erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.” Esboroa-se assim, para o efeito do direito tributário, o velho princípio jurídico que o Código Penal acolheu no art. 16 (ignorância ou a errada compreensão da lei não eximem de pena), embora esse Código conceda (art. 48) que se considere atenuante a ignorância ou errada compreensão da lei penal, quando escusáveis. § 1º É absolutamente inaceitável. Vamos admitir (mesmo assim poderia ficar muito pouco garantida, em certos casos) que a lei nessa hipótese eximisse de responsabilidade o contribuinte, mas responsabilizasse em seu lugar o mau conselheiro. Em situação parecida, de culpa do tabelião, serventuário público que deixou desamparado o fisco, art. 66 da Lei do Selo manda que o tabelião pague multa e o contribuinte o imposto. Regime semelhante é adotado em algumas legislações pertinentes ao imposto de transmissão de propriedade. Compreende-se que o contribuinte fique isento de multa se deixou de pagar devidamente o imposto por orientação defeituosa dos próprios prepostos do fisco. Mas o que o

Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

projeto estabelece é absolutamente inaceitável: inibe o fisco de punir uma falta de pagamento do imposto porque o contribuinte teria sido induzido em erro por seu advogado, contador, despachante, ou conselheiro fiscal... E estes, que penalidades sofrem? Nenhuma. Se vingasse o dispositivo, o fisco ficaria inteiramente indefeso contra a fraude. § 2º - alínea I - Não conseguimos atinar com o fundamento lógico para excluir em tais ou quais casos, a punição de infração fiscalmente tão grave qual seja a de falta do pagamento do imposto, e não tratar com a mesma brandura as infrações de obrigações tributárias acessórias."

Portanto, pela interpretação sistemática e histórica da regra em comento, não há qualquer sentido lógico jurídico em distinguir a obrigação principal da acessória para efeito de se aplicar a excludente de responsabilidade somente à primeira relação jurídica no caso da denúncia espontânea da infração.

Por todo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso excluindo a exigência do pagamento da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - ano base 1999 - exercício 2000.

Sala das Sessões, DF, em 15 de março de 2005

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO  


Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

## VOTO VENCEDOR

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Redatora designada.

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.

Permita-me a ilustre Conselheira-Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, a quem aprendi a admirar pelos brilhantes posicionamentos jurídicos e enfático senso de justiça fiscal, discordar de seu posicionado, quanto ao entendimento de se aplicar o instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), para dispensar a multa lançada no caso de apresentação espontânea de declaração de rendimentos após o prazo fixado em lei para sua entrega.

A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes e na Primeira Turma da CSRF firmando-se, num primeiro momento, à maioria, o entendimento de se aplicar o disposto no art. 138 do CTN, inclusive aos casos de cumprimento a destempo de obrigações acessórias (formais).

No julgado em lide, acompanhei o voto vencedor em face dos julgados proferidos pela Primeira Turma do STF e Segunda Turma do STJ.

Não obstante, em sessões subseqüentes, esta Conselheira tomou conhecimento de novo posicionamento do STJ, quando, então, retornei ao posicionamento anterior no sentido de que o art. 138 do CTN não alberga obrigações formais.



Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

Feitas tais considerações, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante em Acórdão 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.

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 direito 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.



Processo nº : 10830.007293/00-38  
Acórdão nº : CSRF/04-00.003

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, pois, 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 de imposto de renda, ora em lide, declaração sobre operações imobiliárias ou mesmo a declaração de imposto retido na fonte, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.

Em face do exposto, NEGOU provimento ao recurso especial interposto pela interessada, mantendo a decisão recorrida.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de março de 2.005.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO 