



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Recurso : RP/102-0.287  
Matéria : IRPF/MULTA  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Sujeito Passivo : MERCEDES TRIGO BERZUINO  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 20 DE FEVEREIRO DE 2002  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

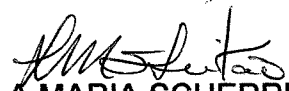
IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator), Valmir Sandri (Suplente Convocado), Victor Luis de Salles Freire, Remis Almeida Estol, José Carlos Passuello e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
RELATORA – DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 07 JUN 2002

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

Participaram, ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, IACY NOGUEIRA MARTINS, JOSÉ CLOVIS ALVES MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho. 

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

Recurso nº : RP/102-0.287  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

À autuada foi imposta multa (fls. 01) em decorrência de ter efetuado a entrega de sua DIRPF relativa ao exercício de 1995, ano-calendário de 1994, fora do prazo estabelecido em Lei.

Em Impugnação (fls. 05) requereu-se a exclusão da penalidade em face ao disposto no artigo 138 do CTN, uma vez que apresentara espontaneamente a declaração, ao que a DRJ em Ribeirão Preto/SP julgou procedente a exigência fiscal (fls. 09/12) ao entendimento de que o artigo 138 do CTN não contempla os casos de cumprimento de obrigações acessórias.

Insurgiu-se a contribuinte mediante o Recurso Voluntário de fls. 17 de igual teor a sua Impugnação, tendo a 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dado provimento ao recurso, estando a ementa assim gizada:

*"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPF - ESPONTANEIDADE - ART. 138 DO CTN - IMPROCEDÊNCIA - O art. 138 do CTN, exclui a responsabilidade do contribuinte que se utiliza da denúncia espontânea da infração para sanar faltas ou irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigações tributárias, aplicando-se indistintamente às obrigações principal como a acessória".*

Interpôs a Fazenda Nacional Recurso Especial (fls. 38/44) arguindo violação ao artigo 138 do CTN, porque em seu entender a denúncia espontânea contemplaria apenas causa extintiva da punibilidade, ou seja, atinente aos crimes e contravenções em matéria tributária, afeta à responsabilidade penal, não se aplicando a mero


Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

pagamento do tributo fora do prazo legal ou multa por atraso na entrega da declaração.

O recurso foi admitido (fls. 45), tendo transcorrido *in albis* o prazo para contra-razões (fls. 49).



É o Relatório.



## VOTO VENCIDO

### CONSELHEIRO WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

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 contra acórdão da lavra da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. O referido julgado deu provimento ao recurso do contribuinte, afastando a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos por entender aplicar-se à espécie a figura da denúncia espontânea, disposta no artigo 138 do CTN.

Sobre a aplicação do artigo 138 do CTN, peço vênica para transcrever trecho do acórdão 102-44.420, no qual, com base nas discussões havidas na época da elaboração do Código Tributário, esclarece-se a *mens legis* do dispositivo em comento.

*"Decerto que o art. 239 do anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza, excluía a aplicação da excludente de responsabilidade às infrações cometidas em face de obrigações acessórias, verbis:*

*"Art. 239. 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 excusáveis.*



§1º Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o erro do 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 das questões tributárias.

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

**I – As infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;**

**II – Aos casos de reincidência específica”**

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

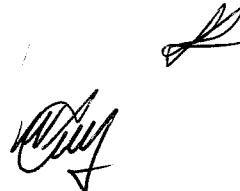
(....)

**§2º - alínea I – Não conseguimos atinar com o fundamento lógico para excluir em tais ou quais casos, a punição de infração fiscalmente tão greve qual seja a de falta do pagamento do imposto, e não tratar com a mesma brandura as infrações de obrigações tributárias acessórias.”**

A transcrição acima deixa claro que o legislador, por questão de lógica, **optou por não fazer distinção entre as obrigações que seriam perdoadas em razão da espontaneidade.** Esta conclusão, agora referendada pela ciência das discussões acerca do anteprojeto do Código, já restava evidente a partir da simples leitura do artigo 138 do CTN.

Com efeito, 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)

Sobre a consagração ampla da exoneração da responsabilidade pela espontaneidade, também já se manifestou o STF:

*"(...) Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da consequente sanção, assegurada, **amplamente**, pelo at. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la (...)*

*O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento". (RE 106068, Relator Ministro Rafael Mayer, DJ de 23/08/1985)*

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

Se a lei excluí 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 a regra 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.



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".*

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 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, não traz a Lei 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 sujeito passivo efetua a entrega. Em assim sendo, o artigo 138 do CTN é plenamente aplicável.

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 sujeito passivo 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 artigo 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 o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes 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.*

*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,*



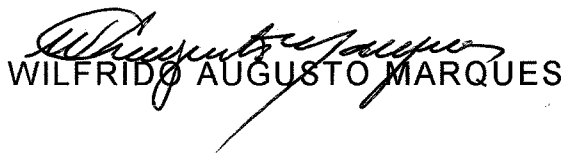
Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

*relacionadas com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa."*

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

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

Sala das Sessões – DF, em

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

## 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 o ilustre Conselheiro-Relator WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, 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 nesta própria Turma da CSRF quando se firmou 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, conforme estampado às fls. 43 dos autos.

Não obstante, em sessões subsequêntes, esta Conselheira tomou conhecimento de novo posicionamento do STJ, quando, então, retornei ao



Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

posicionamento anterior 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 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*: 

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : CSRF/01-03.804

**"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).

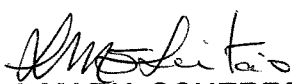
III. Embargos de divergência rejeitados."

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 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, DOU provimento ao recurso especial interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, restabelecendo a multa regularmente constituída.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de fevereiro de 2.002.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO