



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Recurso nº. : 123.894
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995
Recorrente : FORTUNATO GARBO
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 24 DE MAIO DE 2001
Acórdão nº. : 106-11.966

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FORTUNATO GARBO.

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 Orlando José Gonçalves Bueno e Wilfrido Augusto Marques (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Antonio de Paula.


TACY NOGUEIRA MARTINS DE MORAIS
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA e EDISON CARLOS FERNANDES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966
Recurso nº. : 123.894
Recorrente : FORTUNATO GARBO

RELATÓRIO

Foi o contribuinte autuado (fls.01) para pagamento de multa por atraso na entrega de sua DIRPF relativa ao exercício de 1995, ano-calendário de 1994.

Em Impugnação (fl. 08/16) alega:

- decadência do lançamento em face do que disciplina o artigo 173, inciso I, do CTN, já que o Auto de Infração somente foi formalizado em 28.02.2000;
- inexistência de lei que prevesse multa por atraso no ano-calendário de 1994;
- denúncia espontânea do débito antes de qualquer procedimento do Fisco, o que levaria à exclusão da responsabilidade fiscal, nos termos do previsto no artigo 138 do CTN;
- débito irrisório, pelo que não deveria ser cobrado, nos termos do disposto na MP 1.863-52, de 26 de agosto de 1999.

Transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Federal e desse Egrégio Conselho para abalizar sua argumentação.

A autoridade julgadora da DRJ em Ribeirão Preto/SP manteve a exigência fiscal (fls. 28/32), asseverando em suas razões de decidir que não se aplica



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

ao caso o previsto no artigo 138 do CTN, conforme decisões do Superior Tribunal de Justiça e desse Egrégio Conselho transcritas.

Inconformado com a decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 39/41) em que repisa os argumentos aventados por ocasião de sua Impugnação.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

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 e efetuado o depósito de 30% do valor da exação fiscal (fls. 42), razão porque dele tomo conhecimento.

Como salientado no relatório, em seu Recurso o sujeito passivo alega a existência de cinco motivos para o cancelamento do lançamento perpetrado, quais sejam, decadência, inexistência de previsão legal de multa quanto ao exercício de 1995, denúncia espontânea e irrelevância do valor cobrado.

Relativamente a decadência do lançamento, o artigo 173, inciso I, do CTN estabelece a extinção do direito de constituição do crédito tributário após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em assim sendo, no presente caso, por se tratar de obrigação acessória, qual seja, entrega da DIRPF no prazo estipulado por Lei, a contagem do prazo somente se iniciou no exercício de 1996, haja vista que o prazo para entrega da declaração se esgotou em 31.05.1995, pelo que não há que não procede a argumentação do contribuinte.

Também não procede quanto ao segundo ponto, visto que a partir do ano-calendário de 1994 existia Lei que respaldasse a cobrança de multa por atraso na



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

entrega da declaração, não o existindo somente quanto aos exercícios anteriores, conforme se vê no voto abaixo transcrito, extraído 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."

Já no tocante à aplicabilidade do artigo 138 do CTN, participo do entendimento esposado no acórdão vergastado. 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

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)

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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

"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 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,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

*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:

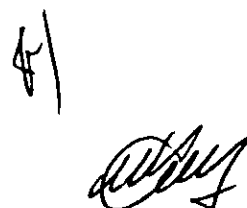
"O exame detido desse dispositivo mostra que em nenhum momento ele autoriza essa interpretação. O que a lei diz é que a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física e jurídica à multa ali prevista.

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.

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 ali 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."

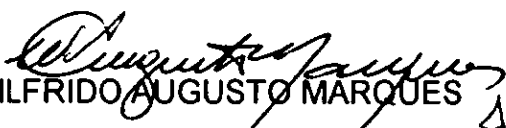


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

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

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2001


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES 41

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator Designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo ilustre Conselheiro Relator Wilfrido Augusto Marques, entendo que não pode prosperar a pretensão do Recorrente para que não seja considerada a multa pelo atraso na entrega de sua Declaração de Ajuste Anual, correspondente ao exercício de 1995, ao adotar o entendimento de se aplicar o instituto da denúncia espontânea (art. 138, da Lei nº 5.172, de 25.10.66 – CTN), pois nos demais argumentos esposados pelo recorrente manifestou pela não procedência da argumentação.

A Medida Provisória nº 812/94, convalidada pela Lei nº 8.981/95 alterou algumas das penalidades prevista na legislação do Imposto de Renda, entre estas, a multa pela falta de apresentação de declaração de rendimentos ou apresentação fora do prazo fixado, dispondo o seu artigo 88 *in verbis*:

*“Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:
I – à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;
II – à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR no caso de declaração de que não resulte imposto devido:
§1º - O valor mínimo a ser aplicado será:
a) de duzentas UFIR, para pessoas físicas,
b) de quinhentas UFIR, para pessoas jurídicas.”*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.250, de 26/12/95, art. 2º, os valores expressos em UFIR, constantes da legislação tributária, foram convertidos em reais, pelo valor da Ufir vigente em 1º de janeiro de 1996.

Quanto ao cabimento, ou não, do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, entendo que a multa moratória por sua natureza compensatória, não está acobertada pelo citado artigo, que abrange apenas as cominações exigidas quando o caso for de confissão espontânea de débitos ainda não conhecidos pela autoridade fiscal. Não se aplicando, portanto, no caso da multa por atraso na entrega de declarações, que têm prazo previsto na lei para cumprimento.

Assim, a não entrega da declaração no tempo hábil causa enormes transtornos para a administração tributária, provocando, inclusive, a decadência de créditos tributários em algumas situações. Não pode, portanto, o contribuinte, obrigado por lei a entregar a declaração, fazê-lo quando bem lhe aprouver, causando prejuízo ao erário, sem sofrer nenhuma sanção, ainda que de natureza compensatória – isto é privilegiar o descumprimento das leis, o que atenta contra a ordem jurídica.

A jurisprudência mais moderna está de acordo com este entendimento. Veja-se julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, Sessão de 03/12/98 e Recurso Especial nº 208.097/PR (99/00230566-6) da Segunda Turma, sendo Relator o Ministro Hélio Mosimann, Sessão de 08/06/99.

Transcreve-se a seguir ementa e voto das decisões do STJ acima mencionadas:

19 4/

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

RECURSO ESPECIAL nº 190388/980072748-5)

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 à incidência do art. 88, da Lei nº 8.891/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.
4. Recurso provido."

"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 impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerado de tributo.(grifos do original) "".

2. RECURSO ESPECIAL nº 208.097-PARANÁ (99/0023056-6)

Ementa:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

VOTO

O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN:

Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema – a aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda – que, em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art. do CTN, aplicável à espécie.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.000426/00-80
Acórdão nº. : 106-11.966

3. Há de se acolher à 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."(Resp nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22.03.99)".

Esclareça-se ainda que, em votações recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm se posicionado por não acatar a denúncia espontânea nos casos de multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos(Acórdão CSRF/01-03.189, 04/12/2000).

Do exposto voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso, mantendo a exigência da multa por atraso na entrega da declaração.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2001


LUIZ ANTONIO DE PAULA

