



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10880.000425/00-14
Recurso nº : 135.271
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997
Recorrente : CLAUDETE PEREIRA DA SILVA
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO – SP II
Sessão de : 06 DE NOVEMBRO DE 2003
Acórdão nº : 106-13.702

IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento da 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 CLAUDETE PEREIRA DA SILVA.

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


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ROMEUBUENO DE CAMARGO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 FEV 2004

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, THAISA JANSEN PEREIRA, LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES.

A



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

Recurso nº : 135.271
Recorrente : CLAUDETE PEREIRA DA SILVA

RELATÓRIO

Em desfavor da contribuinte foi lavrado auto de infração com cominação de multa, em vista ao atraso na entrega da DIRPF relativa ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996.

Em Impugnação a contribuinte contesta a multa aplicada, alegando que por ter cumprido o dever instrumental espontaneamente a responsabilidade pela infração fica excluída, na forma do art. 138 do CTN.

A autoridade julgadora da DRJ em São Paulo manteve o lançamento, estando a ementa da decisão assim gizada:

“Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória após escoado o prazo legal para seu adimplemento, sendo a multa indenizatória decorrente da impontualidade do contribuinte.
LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

No Recurso Voluntário de fls. 22/25 a contribuinte contestou a decisão proferida, indicando que o parágrafo 3º do art. 113 do CTN iguala a obrigação acessória à principal apenas para fins de cobrança, permanecendo, contudo, a possibilidade de aplicação do art. 138 do CTN.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

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 competente arrolamento de bens (fls. 22 e 43), razão porque dele tomo conhecimento.

No caso em comento a Declaração de Imposto de Renda foi entregue antes da lavratura do Auto de Infração, pelo que deve ser aplicado ao caso o art. 138 do CTN, já que se cogita de hipótese de denúncia espontânea.

Em meu entender, 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 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. Se o CTN excluiu a responsabilidade daquele que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

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 cuide de lançamento tributário *strictu sensu*, ou seja, de lançamento da obrigação tributária principal. 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 a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

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 nº 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 nº 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 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 Lei Ordinária revogue o disposto em Lei 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. Destarte, a norma que instituiu a cobrança de multa em casos de não cumprimento de dever instrumental 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 CSRF 01-02.369:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

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

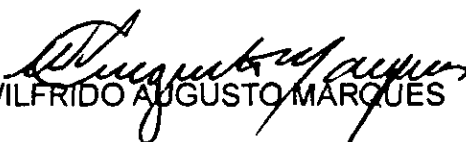


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

ANTE O EXPOSTO, conheço do recurso e lhe dou provimento, para afastar a multa por atraso na entrega da declaração, em vista ao disposto no art. 138 do CTN.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2003.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator Designado

Em que pese os relevantes argumentos trazidos pelo ilustre relator do presente processo, Dr. WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, entendo não assistir razão ao Contribuinte, devendo, portanto, ser mantida a decisão recorrida pelas razões abaixo.

A argumentação do contribuinte para contestar o lançamento diz respeito à denúncia espontânea. Sobre o assunto, cabem algumas considerações.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da obrigação tributária, em seu artigo 113, estabelece que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingui-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Como podemos depreender, além da obrigação tributária principal, existem outras, acessórias destinadas a facilitar o cumprimento daquela.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

Por sua vez, o artigo 97 do mesmo diploma legal, em seu inciso V, preceitua que somente a Lei pode estabelecer cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias à legislação tributária ou para outras infrações nela definidas.

Todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a atuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência a aplicação de uma sanção.

As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna principal, e a responsabilidade do agente é pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A legislação tributária apresenta a multa como sanção pelo inadimplemento tributário que pode ser aquela que se aplica pelo descumprimento da obrigação tributária principal, e a que se aplica nos casos de inobservância dos deveres acessórios.

As finalidades da multa tributária são de proteção, sanção e coação do Estado, com a finalidade de fortalecer o exato cumprimento de seus deveres como agente fiscal.

A multa fiscal consiste no pagamento em dinheiro nos termos da Lei e assume o caráter de pena pois não objetiva apenas ressarcir o fisco, mas também penalizar o infrator.

Nessa linha, parece-nos que no presente caso não podemos admitir as argumentações apresentadas pois o Recorrente providenciou a entrega da declaração fora do prazo legal, e como sustentou o ilustre ALIOMAR BALEEIRO, a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10880.000425/00-14
Acórdão nº : 106-13.702

multa fiscal ora cobre a mora, ora funciona como sanção punitiva da negligência, e neste caso a multa é indenizatória da impontualidade, da falta de dever do cidadão, e a mora decorrente da impontualidade constitui infração.

Relativamente ao não de recolhimento de valores menores do que R\$ 10,00, a própria decisão de primeira instância bem colocou que tal benefício não autoriza o contribuinte deixar de apresentar sua declaração de rendimentos, e quanto ao questionamento da exigência do depósito para apresentação de Recurso, há de se esclarecer que essa matéria é objeto de mediada provisória, sendo pois presumida sua legalidade.

Finalmente cabe ressaltar que se desconsiderada a multa decorrente da impontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária, estaríamos diante de uma afronta ao contribuinte responsável e cumpridor de suas obrigações, sem dizer que o mesmo poderia considerar que sua pontualidade não fora considerada pelo fisco, caracterizado-se uma flagrante injustiça fiscal.

Sendo assim, pelas razões aqui expostas, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2003.


ROMEU BUENO DE CAMARGO

