



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10925.000826/02-71
Recurso nº. : 132.467
Matéria: : IRPF – Ex(s): 2001
Recorrente : ADELINA SARETTO LUNARDELLI
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 15 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº. : 106-13.355

IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO –
A entrega da declaração deve respeitar o prazo determinado para a sua apresentação. Em não o fazendo, há incidência da multa prevista no art. 88, da Lei nº 8.981/95. Por ser esta uma determinação formal de obrigação acessória, portanto sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, não está albergada pelo art. 138, do Código Tributário Nacional.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ADELINA SARETTO LUNARDELLI.

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. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thaisa Jansen Pereira.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


THAISA JANSEN PEREIRA
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, ANTÔNIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO (Suplente convocado), LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº : 106-13.355

Recurso nº : 132.467
Recorrente : ADELINA SARETTO LUNARDELLI

R E L A T Ó R I O

Foi a contribuinte autuada (fls.03) em razão do não pagamento da multa referente ao atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda – exercício de 2001, Ano-calendário 2000.

Em sua Impugnação (fl. 01/02), alegou a contribuinte que a entrega da Declaração, mesmo tendo sido efetivada fora do prazo, foi espontânea, não comportando, portanto, qualquer penalidade uma vez que não agiu com dolo, malícia ou má fé e por não ter causado prejuízo ao fisco.

A autoridade julgadora da DRF Florianópolis/SC manteve a exigência fiscal (fls.9/15), asseverando em suas razões que não se aplica ao caso o previsto no artigo 138 do CTN porque "a multa por atraso na entrega da declaração trata-se de infração fiscal por descumprimento de obrigação acessória", não estando esta penalidade diretamente vinculada à cobrança do tributo, indicando acórdãos que decidiram pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea.

Inconformada com a decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 21/22) em que aduziu, reiterando o alegado em impugnação, que a entrega da Declaração, mesmo tendo sido realizada fora do prazo regular, foi espontânea, não comportando, portanto, qualquer penalidade, uma vez que não agiu com dolo, malícia ou má fé.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº : 106-13.355

V O T O V E N C I D O

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima e realizado o arrolamento de bens (fls. 23), razão porque dele tomo conhecimento.

A discussão nos presentes autos cinge-se ao tema da aplicabilidade do artigo 138 do CTN em se tratando de declaração de rendimentos entregue fora do prazo, mas anteriormente a qualquer atividade da fiscalização.

Participo do entendimento segundo o qual não é aplicável a multa por atraso na entrega da declaração em tendo o contribuinte a apresentando espontaneamente, antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório. É que, em análise ao indigitado art. 138 do CTN, não vislumbro qualquer distinção quanto às obrigações que seriam afastadas em caso de denúncia espontânea, sendo de se ressaltar que o próprio STF já esclareceu a questão, asseverando que não há qualquer distinção quanto às multas, se moratórias ou penais ou punitivas, consoante trecho abaixo transscrito:

"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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº : 106-13.355

Ora, se não traz o CTN distinção legal forçoso se faz reconhecer que o artigo 138 exclui a responsabilidade em todas as hipóteses bastando haver 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 diferenciação, 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"

Este é o entendimento encampado pela Egrégia 1ª Turma da Câmara Superior, no Acórdão CSRF/01.0-732, em que o Ilustre Conselheiro Sérgio Gomes Velloso afirmou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº : 106-13.355

"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".

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

Por último vale lembrar o voto do Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes no Acórdão CSRF/01-02.369:

"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 constitucionalidade 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº : 106-13.355

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."

Ante o exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de maio de 2003.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES



/

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº. : 106-13.355

V O T O V E N C E D O R

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora Designada

Permita-me, o Conselheiro Relator Wilfrido Augusto Marques, discordar de seu posicionamento quanto ao cabimento da multa por atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, mesmo que o contribuinte tenha agido espontaneamente.

A contribuinte afirma ter dado baixa da empresa da qual era sócia no ano-calendário de 2000, porém, o que se observa dos documentos acostados aos autos às fls. 44 a 46, tanto o Distrato Social como a baixa no CNPJ ocorreram em 2001. A Certidão de Baixa na Secretaria de Estado da Fazenda somente se deu em abril de 2000 (fls. 48 e 49), portanto ao menos parte do ano-calendário de 2000 a recorrente figurava como sócia de empresa. Assim, não há dúvida que a Sra. Adelina Saretto Lunardelli estava obrigada a entregar sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.

O artigo 138 do CTN assim prescreve:

“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.”

Por sua vez, o art. 88, da Lei nº 8.981/95 prevê que, uma vez obrigado à apresentação da declaração, o contribuinte que entregá-la fora do prazo está sujeito a aplicação de multa:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº. : 106-13.355

A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – à multa de mora de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

II - à multa de 200 (duzentas) UFIR a 8.000 (oito mil) UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

Pode-se observar deste preceito legal a preocupação com a tempestividade da entrega, instituindo penalidade específica para o seu descumprimento.

Ainda, se entendêssemos que o art. 138 do CTN contempla esta hipótese, cairíamos numa contradição, pois se para se exigir a multa por atraso houvesse necessidade de procedimento fiscal, como poderia ser aplicado o art. 14 da Lei nº 4.154/62, que diz que se vencidos os prazos marcados para a entrega, a declaração só será recebida se ainda não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício.

Trata-se o presente caso, de multa de caráter moratório, ou seja, pelo não cumprimento do prazo estabelecido para a entrega da declaração. Mesmo tratamento se dá a multa de mora pelo atraso no pagamento do tributo. Completamente diferente das multas punitivas, decorrentes das ações fiscais, essas sim contempladas no art. 138 do CTN.

É de se ressaltar ainda o conhecimento prévio da Administração, que a partir do momento que se esgotou o prazo da entrega, nos seus procedimentos administrativos internos já tem ciência dos contribuintes que entregaram ou que deixaram de entregar suas declarações, não podendo portanto a apresentação extemporânea, se revestir de caráter espontâneo. Se a autoridade administrativa não havia efetuado o ato de lançamento até o momento da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física pelo contribuinte, não significa que não tivesse conhecimento do atraso, assim como não pode ser acusada de não ter

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº. : 106-13.355

cumprido a sua atividade vinculada, posto que dispõe dos prazos legais, antes de ocorrer a decadência, para lançar.

O preceito legal estabelece a multa pelo atraso na entrega da declaração independentemente de o imposto ter sido pago ou não, pois mesmo em casos de declarações que concluam por imposto de renda a restituir, a intempestividade na entrega da declaração por si só já caracteriza a desobediência de uma obrigação acessória e enseja a aplicação da multa prevista pela Lei.

Não cabe aqui a alegação de que não houve má fé, dolo ou malícia, pois a imposição legal não depende da intenção da contribuinte.

Este colegiado, através da Câmara Superior de Recursos Fiscais, demonstrou entender, por maioria de votos, que a multa por atraso na entrega da declaração era procedente. Depois de alguns julgados judiciais, por maioria também, passou a decidir de modo diverso. Porém depois dos últimos casos decididos pelo Superior Tribunal de Justiça, passou a julgar correta a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, mesmo sob o argumento do contribuinte de que estaria albergado pelo art. 138, do Código Tributário Nacional.

Esses casos de julgados do Superior Tribunal de Justiça seguem a mesma linha do:

- *Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5)*

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.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10925.000826/2002-71
Acórdão nº. : 106-13.355

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.

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 impõe como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo." (grifos no original)

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por NEGAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 15 de maio de 2003


THAISSA JANSEN PEREIRA

