



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10930.002150/99-88
Recurso nº : RD/102-1.005
Matéria : IRPF - MULTA
Recorrente : RIVELINO LOPES RIBEIRO
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 11 DE DEZEMBRO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/01-03.721

IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – A partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/1995.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança o cumprimento extemporâneo de obrigação acessória.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por RIVELINO LOPES RIBEIRO.

ACORDAM os Membros da Primeira 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 Wilfrido Augusto Marques (Relator), Victor Luis de Salles Freire, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Remis Almeida Estol e Luiz Alberto Cava Maceira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Iacy Nogueira Martins Moraes.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2002

Processo nº : 10930.00215099-88
Acórdão nº : CSRF/01-03.721

2.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ CLOVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS. Ausente Temporariamente o Conselheiro José Carlos Passuello.



Processo n° : 10930.002150/99-88
Acórdão n° : CSRF/01-03.721

3.

Recurso n° : RD/102-1.005
Recorrente : RIVELINO LOPES RIBEIRO

R E L A T Ó R I O

Ao contribuinte foi imposta multa (fls. 3/5) em decorrência de ter efetuado a entrega de sua DIRPF relativa ao exercício de 1996 fora do prazo estabelecido em Lei.

Em Impugnação (fls. 01/02) aduziu-se que não apresentava imposto a recolher, estando albergada pelo instituto da espontaneidade, previsto no artigo 138 do CTN, conforme decisão do Conselho de Contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais e STJ, que transcreve.

A DRJ em Curitiba/PR julgou procedente a exigência fiscal (fls. 18/24) ao entendimento de que o artigo 138 do CTN não contempla os casos de obrigações acessórias.

Inconformado, insurgiu-se o contribuinte mediante o Recurso Voluntário de fls. 25/28 em que aduz que a decisão ignorou a jurisprudência pacífica no âmbito administrativo e judicial sobre a matéria, esclarecendo que o artigo 138 foi inserido no Código Tributário Nacional como meio de estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por meio da exclusão de penalidades, transcrevendo lições de eminentes tributaristas sobre o tema e, ainda, decisões desta Câmara e do Conselho de Contribuintes, pugnando pela reforma do julgado.

A 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso, estando a ementa assim gizada:



"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 direito com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN".

Interpôs o sujeito passivo Recurso Especial (fls. 46/52) indicando acórdão para comprovar divergência jurisprudencial, alegando, em síntese, que respaldado pelo artigo 138 do CTN, o qual aplica-se às infrações principais e acessórias em face a ausência de distinção no texto legal. No mais, reitera os argumentos de suas peças anteriores.

Admitido o recurso (fls. 61/63), foi intimada a Procuradoria da Fazenda Nacional que, em suas contra-razões, afirma que o artigo 138 do CTN versa sobre responsabilidade por infrações à legislação tributária, ou seja, responsabilidade criminal, tendo natureza jurídica de causa extintiva da punibilidade, perseverando, assim, os efeitos secundários, não estando afeto aos casos de mora.

É o Relatório.



V O T O V E N C I D O

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 negou provimento ao recurso da contribuinte, mantendo a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos por entender não aplicar-se à espécie a figura da denúncia espontânea, disposta no artigo 138 do CTN.

Não 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 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:

"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, 3º e 4º, do



artigo 11, do Decreto-Lei n° 1968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n° 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 N° 8.981/95, ART. 88 E O CTN, ART. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei n° 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 ai 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



Processo nº : 10930.002150/99-88
Acórdão nº : CSRF/01-03.721

10.

fiscalização, 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 dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 11 de dezembro de 2001


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

Processo nº : 10930.00215099-88
Acórdão nº : CSRF/01-03.721

VOTO VENCEDOR

Conselheira IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, Relatora

Permita-me o ilustre Relator Wilfrido Augusto Marques, discordar de seu entendimento de que o instituto da espontaneidade, previsto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, ampara a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

O recurso especial atende aos pressupostos legais de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Tratam os autos de lançamento de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos das pessoas físicas, relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995.

A partir do exercício de 1995, com a vigência da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, conversão em lei da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994, a entrega intempestiva da declaração de rendimentos, desde que obrigatória, sujeita o contribuinte à multa de mora de um por cento ao mês ou fração de atraso sobre o tributo devido, ainda que integralmente pago, observado o limite de vinte por cento determinado pelo art. 81 da Lei nº 9.532/1997 e, se pessoa física, à multa mínima de duzentas Ufir, no caso de declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido – art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995.



Processo nº : 10930.00215099-88
Acórdão nº : CSRF/01-03.721

Trata-se portanto de penalidade pecuniária prevista expressamente em lei, aplicável a todas as pessoas físicas e jurídicas obrigadas à apresentação da declaração de rendimentos.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN, tratou do instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, *in verbis*:

*“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.”*

Da leitura do dispositivo em comento, conclui-se que o instituto da denúncia espontânea alí previsto visa afastar apenas a parte punitiva do crédito tributário, não afetando o principal do crédito tributário e, este na obrigação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória é justamente a multa. Assim, seu alcance está limitado às infrações tributárias decorrentes da falta de pagamento do tributo devido, não alcançando as infrações formais, decorrentes da legislação tributária tendo por objeto as prestações positivas ou negativas, estatuídas no interesse de viabilizar ou facilitar a atuação estatal, não vinculadas com a existência do fato gerador do tributo.

Logo, o benefício da espontaneidade não alcança as penalidades pecuniárias decorrentes da apresentação a destempo da declaração de rendimentos, qualquer entendimento contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais que instituíram tais obrigações, bem assim os que estabeleceram

41

penalidades pelo não atendimento às suas determinações, como é o caso do art. 88 da Lei nº 8.981/1995, base legal da autuação em referência.

Saliento que o entendimento supra manifestado está conforme julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ da Primeira Turma e da Segunda Turma, tendo como relatores, respectivamente, os Ministros José Delgado e Hélio Mosimann, cujas ementas transcrevo:

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.

3 – Há que 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.”

Recurso Especial nº 208.097-PARANÁ (99/0023056-6)

Ementa:

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

4

Por oportuno, ressalto que esta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, face a diretriz firmada pelo STJ, em recentes julgados, também, decidiu que o instituto da denúncia espontânea não alcança a multa imposta pelo cumprimento em atraso de ato puramente formal do contribuinte, como a entrega de declaração de rendimentos, mediante os Acórdãos CSRF/01-03.189 e CSRF/01-03.196, ambos de 4 de dezembro de 2000, assim ementados:

“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. “

De todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte, mantendo-se a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Sala das Sessões - DF, em 10 de dezembro de 2001


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS