



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10930.002519/00-21  
Recurso nº : 102-126447  
Matéria : IRPF – Multa por atraso na entrega da declaração  
Recorrente : RICARDO DE SOUZA PEREIRA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 12 de abril de 2004  
Acórdão nº : CSRF/01-04.920

IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. A apresentação da declaração de ajuste anual do imposto de renda fora do prazo legal, sujeita o contribuinte à multa por atraso no valor de R\$165,74, quando este seja superior a 1% do imposto devido.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RICARDO DE SOUZA PEREIRA.

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), Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Victor Luís de Salles Freire, Remis Almeida Estol e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2004

Processo nº : 10930.002519/00-21  
Acórdão nº : CSRF/01-04.920

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, DORIVAL PADOVAN. JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, positioned below the text of the decision.

Processo nº : 10930.002519/00-21  
Acórdão nº : CSRF/01-04.920

Recurso nº : RD/102-126447  
Recorrente : RICARDO DE SOUZA PEREIRA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Divergência interposto pelo sujeito passivo em razão de acórdão proferido pela 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão 102-45.122), que negou provimento ao seu Recurso Voluntário, mantendo o lançamento referente à multa por atraso na entrega da declaração, conforme auto de infração de fls. 01.

Em seu Recurso de Divergência o Recorrente traz à colação duas ementas para comprovação do paradigma, reproduzindo ainda várias outras no entremeio de seu recurso. A tese enfocada é a da impossibilidade de aplicação da multa diante da denúncia espontânea, conforme previsão no art. 138 do CTN. Nesse sentido, alude que o conteúdo do dispositivo aplica-se tanto a infrações à obrigação tributária principal como à obrigação acessória, de modo que entende que ocorrendo a denúncia espontânea nenhuma penalidade deverá ser imposta ou exigida do contribuinte.

Admitido o recurso (fls. 62/65), foi a Fazenda Nacional intimada para apresentar contra-razões. Nesta, enfocou o Ilustre Procurador que a tese enfrentada no Recurso de Divergência já está “ultrapassada”, sendo que o entendimento atual dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema é de que não tem aplicação o art. 138 do CTN para as multas acessórias.

É o Relatório.



Processo nº : 10930.002519/00-21

Acórdão nº : CSRF/01-04.920

## VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

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 em razão de divergência jurisprudencial acerca do alcance do instituto da denúncia espontânea prelecionado no artigo 138 do CTN. Os paradigmas apontados entendem ser este cabível às obrigações principais e acessórias, enquanto que o aresto questionado entende ser aplicável apenas às principais.

Em análise ao dispositivo prelecionado, não se encontra 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 nem mesmo quanto às multas, se moratórias ou penais ou punitivas, há qualquer distinção, consoante trecho abaixo transcrito:

"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 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



Processo nº : 10930.002519/00-21

Acórdão nº : CSRF/01-04.920

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 separação, 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.

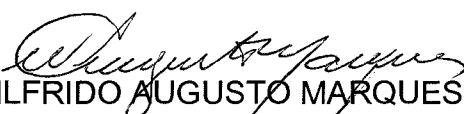
Enfim, de nenhuma maneira, diante da dicção da norma sob análise, se pode concluir que ela apenas abrange cumprimento tardio de obrigação principal: a norma abrange claramente denúncias espontâneas de descumprimento tempestivo de obrigações acessórias, vale dizer, nas quais não é o caso de se recolher o tributo".

Processo nº : 10930.002519/00-21  
Acórdão nº : CSRF/01-04.920

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 12 de abril de 2004

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES 



Processo nº : 10930.002519/00-21

Acórdão nº : CSRF/01-04.920

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Redator Designado

Em decorrência da votação realizada em sessão, passo a redigir o voto vencedor que respeita ao improvimento do Recurso interposto pelo sujeito passivo relativo à multa regulamentar por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física.

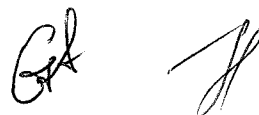
O recorrente considerando-se amparado nas disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional, tendo apresentado a declaração de ajuste fora do prazo estabelecido pela legislação, mas antes de procedimento específico por parte do fisco, pugnou pela exoneração da multa. Reitere-se a transcrição do dispositivo legal, *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.*

Os julgamentos de primeira e segunda Instâncias, como relatado, entendem ser aplicável o instituto da denúncia espontânea, de que o artigo trata, somente nos casos de obrigação principal, pelo que o afastam nas situações de multa por atraso na entrega da declaração, sabidamente, obrigação acessória.

Em voto proferido na Segunda Câmara, a relatora discorreu sobre o que caracteriza e contempla a obrigação acessória no âmbito do direito tributário, deixando assente que objetiva viabilizar a relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte. Não visa o ingresso de recursos aos cofres do Fisco.

O dispositivo da lei complementar é expresse ao excluir a responsabilidade pelo pagamento da multa moratória quando o contribuinte denuncia o cometimento de infração tributária ao tempo que recolhe o tributo devido com os juros de mora, espontaneamente. O seja, o texto remete o leitor a uma situação jurídica que enseja o pagamento de tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria etc.) e não de multa por descumprimento de obrigações acessórias, formais. As multas aplicáveis em face da legislação tributária não se confundem com tributos, como concordam a quase totalidade dos operadores do direito tributário.



Processo nº : 10930.002519/00-21

Acórdão nº : CSRF/01-04.920

Assim, o contribuinte tendo cometido infração à legislação tributária que tenha resultado no não recolhimento do tributo pode, antes que o Fisco o notifique, apurar o montante e recolher juntamente com os juros de mora, apenas, sem a multa de mora. Isto, contudo, não o desobriga de apresentar a declaração de ajuste anual, que já estando superado o prazo de entrega, por determinação expressa de lei, há que ser feita juntamente com a multa por atraso, que com aquela não se confunde.

O I. Conselheiro do voto vencido, adepto à corrente que indistingue a multa de mora por atraso no recolhimento do tributo (obrigação principal) daquelas administrativas destinadas a persuadir o contribuinte a cumprir as obrigações acessórias, vê na expressão “se for o caso”, posta entre vírgulas no texto do artigo 138, a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea, também, nos casos de atraso na entrega da declaração de ajuste anual do IR.

A este respeito, o registro de Paulsen, Leandro, *in* Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre, 2001: Livraria do Advogado, p. 138, *verbis*:

**Pagamento, se for o caso.** *Até há pouco tempo, entendia-se que, sempre que a denúncia espontânea dissesse respeito à obrigação tributária principal, seria impositivo, para gozo dos efeitos do art. 138, o simultâneo pagamento integral do tributo e dos juros. A expressão “se for o caso” diria respeito às obrigações acessórias, cuja denúncia de descumprimento, em razão da própria natureza, dispensaria qualquer pagamento, exigindo, sim, a regularização da situação do contribuinte relativamente às suas obrigações de fazer. Mais recentemente, porém, foi acolhida, no âmbito do STJ, a tese de que o art. 138 é inaplicável às obrigações acessórias, por serem estas meramente formais, sendo que a expressão “se for o caso” comporta a hipótese do parcelamento, de maneira que o pedido de parcelamento seria suficiente para atrair a incidência do art. 138 do CTN.*

**Obrigações acessórias. Inaplicabilidade do art. 138 do CTN.** *Ambas as turmas do STJ vêm se posicionando no sentido de que o art. 138 do CTN é inaplicável às obrigações acessórias.*

A este respeito, os julgados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, transcritos a seguir por ementa:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.**





Processo nº : 10930.002519/00-21

Acórdão nº : CSRF/01-04.920

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 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.

(REsp 190388/GO, de 03.12.1998, Min. José Delgado)

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.**

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente forma, sem qualquer vínculo com fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.

*Precedentes. Recurso especial provido.*

(REsp 396.698 – PR, de 12.03.2002, Min. Luiz Fux)

A penalidade pecuniária em face do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a declaração de ajuste anual decorre da Lei nº 8.981, de 20.01.95, que assim preceitua, *verbis*:

*Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará à 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 as pessoas físicas;*

Na presente interpretação, não resta dúvida que cabe aplicar o método verbal. É que na interpretação da norma tributária deve-se cumprir as determinações estatuídas nos artigos 107 e 108 Código Tributário Nacional, *verbis*:

*Interpretação e Integração da Legislação Tributária*

***Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.***



Processo nº : 10930.002519/00-21  
Acórdão nº : CSRF/01-04.920

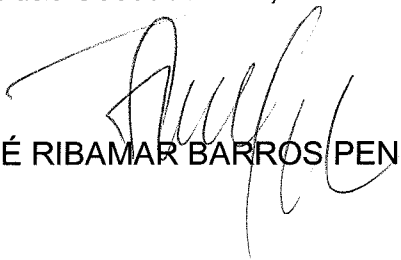
*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada.*

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 16 ed. ver. e ampl. São Paulo: 1999, Malheiros, p.83, ministra que “a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso em discussão, já a integração é utilizada quando da ausência de norma expressa e específica para o caso, devendo assim, utilizar-se dos meios indicados no presente artigo”.

Ora, a Lei nº 8.981, de 20.01.95, é expressa e específica quanto a aplicação de multa sempre que o contribuinte esteja obrigado a apresentar a declaração de ajuste anual e não o faz no prazo determinado pela lei. Logo, desnecessário a utilização dos métodos de integração. A multa é devida como expressa o julgado da Segunda Câmara, que, por sua vez, está conforme com o entendimento pacificado nas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Câmara Superior, e não menos no Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Isto posto, cabe NEGAR provimento ao Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 12 de abril de 2004

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA 