



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.013746/99-45  
Recurso nº. : 128.427  
Matéria : IRF - Ano(s): 1990, 1993 e 1994  
Recorrente : PHIDELLIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS  
ELETRÔNICOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 19 DE SETEMBRO DE 2002  
Acórdão nº. : 106-12.915

**IRF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE** - A entrega da declaração deve respeitar o prazo determinado para a sua apresentação. Em não o fazendo, há incidência da multa prevista no parágrafo único e no inciso II, do art. 966, do Regulamento do Imposto de Renda - 1999. 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 PHIDELLIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA.

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.

  
ZUELTON FURTADO  
PRESIDENTE

  
THAISA JANSEN PEREIRA  
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 18 NOV 2002

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausentes os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

Recurso nº : 128.427  
Recorrente : PHIDELLIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS  
ELETRÔNICOS LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata-se de pedido de restituição de multa por atraso na entrega da declaração de imposto de renda retido na fonte referente aos exercícios de 1990, 1993 e 1994 (fls. 02/03). A entrega foi realizada em 20/06/96, data em que foi realizado pagamento de multa no valor de R\$ 3.067,69 (fls. 07). Argumenta a contribuinte que tendo havido denúncia espontânea, é excluída a responsabilidade por eventual infração, consoante previsão do artigo 138 do CTN.

A DRF em Curitiba indeferiu o pleito (fls. 11/12) ao argumento de que o artigo 138 do CTN não abarca obrigação acessória, tendo a Requerente, em Impugnação (fls. 14/15), aludido a ausência de distinção no artigo 138 do CTN quanto às hipóteses de exclusão da responsabilidade, pelo que pertinente a restituição da multa, ante ao caráter indevido do pagamento frente ao disposto no referido dispositivo.

A autoridade julgadora manteve a decisão guerreada (fls. 18/25) sustentando que *"a denúncia espontânea contempla os casos em que a infração e a correspondente penalidade estão vinculadas a tributo, prevendo uma situação em que a multa "ex officio" não pode ser aplicada"*. Traz a lume o Parecer Normativo COSIT nº 61, de 1979, *"que define as multas fiscais como punitivas ou compensatórias, e esclarece que as punitivas podem ser excluídas pela denúncia espontânea, enquanto as compensatórias não podem"*, julgados do Conselho de Contribuintes e texto elaborado por Aldemario Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional.

Da decisão interpôs o contribuinte Recurso Voluntário (fls. 28/30) em que reproduz sua peça Impugnatória, acrescentando, relativamente à multa paga quando da entrega da DIRF de 1990, que o pagamento ocorreu após o decurso do prazo decadencial, devendo ser restituído o valor, nos termos do disposto no artigo 165, inciso II, do CTN.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

**VOTO VENCIDO**

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, pelo que dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso interposto para o fim de ver restituída soma paga a título de multa por atraso na entrega da DIRF exercícios 1990, 1993 e 1994, fundamentado o pleito no artigo 138 do CTN, em face ao recolhimento espontâneo.

Acerca deste tema tenho me pronunciado sempre quanto à inexigibilidade da multa quando o contribuinte entrega a declaração de rendimentos espontaneamente, sem que tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo. 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)***



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

*"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 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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

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 CSRF 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 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.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

*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."*

No presente caso, tendo o contribuinte recolhido multa sem o dever de fazê-lo, ante ao disposto no artigo 138 do CTN, presentes estão os pressupostos para a concessão da restituição, conforme o disposto no inciso I, do artigo 165 do CTN, pelo que há que se deferir o requerimento.

Em Recurso Voluntário foi erigido, ainda, argumento no sentido de que a multa relativa a DIRF 1990 foi paga após o transcurso do prazo decadencial, pelo que seu caráter indevido decorreria também deste fato e não apenas do disposto no artigo 138 do CTN. Trata-se de conjectura não erigida no Requerimento de restituição e tampouco na fase Impugnatória, pelo que preclusa a oportunidade para tal.

ANTE O EXPOSTO conheço do recurso e lhe dou provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de setembro de 2002.

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora Designada

Permita-me o Conselheiro Relator Wilfrido Augusto Marques, discordar de seu posicionamento quanto à matéria constante destes autos.

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. 966, do Regulamento do Imposto de Renda - 1999 prevê que o contribuinte que entregar a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte fora do prazo está sujeito a aplicação de multa:

Art. 966 – No caso de que trata o art. 929, serão aplicadas as seguintes multas:

...

*II – de cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso anterior, se o formulário ou outro meio de informação padronizado, for apresentado após o período determinado.*

*Parágrafo único – Apresentado o formulário ou a informação padronizada, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

*ofício, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade.*

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

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.

Não cabe aqui a alegação de que não houve má fé, pois a imposição legal não depende da intenção do 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. Apesar de serem julgamentos que tratavam de Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, em nada altera a tese aqui defendida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

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.*

*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.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.013746/99-45  
Acórdão nº : 106-12.915

*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)*

Assim, em face dessas decisões e movida pelas minhas convicções já expostas anteriormente, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por NEGAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de setembro de 2002.

  
THAISA JANSEN PEREIRA