



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.010839/2002-08  
Recurso nº. : 133.448  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997  
Recorrente : MARIANO SOUZA CANABARRO  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS  
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2003  
Acórdão nº. : 106-13.681

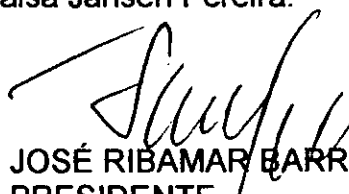
**IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO -**

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 MARIANO SOUZA CANABARRO.

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.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
THAISA JANSEN PEREIRA  
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM:

07 ABR 2004

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681  
  
Recurso nº : 133.448  
Recorrente : MARIANO SOUZA CANABARRO

**RELATÓRIO**

Em desfavor do 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 o contribuinte contesta a multa lançada, alegando que não teria obrigatoriedade na entrega da declaração, já que a sociedade cooperativa da qual é Diretor somente teve "seu arquivamento (de abertura) na Junta Comercial em 12/03/98".

A 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS manteve o lançamento, dado a constatação de que o sujeito passivo era sócio da empresa Comercial de Combustíveis Ushuaia Ltda. até 17/01/98, data em que foi promovido o cancelamento do CNPJ na SRF, pelo que de acordo com a IN 62/96 estava obrigado a entrega DIRPF.

No Recurso Voluntário de fls. 18 o contribuinte aduz que embora o cancelamento do CNPJ somente tenha se operado em 17.01.98, o pedido de baixa foi realizado em 17.09.96, conforme documento de fls. 19 e 27.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

**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 e efetuado o competente arrolamento de bens (fls. 20/24), razão porque dele tomo conhecimento.

O contribuinte alega que não teria obrigatoriedade de entrega da DIRPF referente ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, dado que formalizado pedido de baixa da empresa da qual era sócio em 17.09.96.

Tal pleito não se afigura procedente. É que a Declaração de Imposto de Renda para o exercício de 1997 refere-se aos rendimentos recebidos no ano-calendário de 1996, pelo que tendo em vista que a pessoa jurídica da qual era sócio continuava em atividade até o mês de setembro do referido ano, persiste a obrigação de entrega, nos termos da previsão contida no art. 1º, inciso III da IN 62/96.

Entretanto, verifico que a Declaração de Imposto de Renda em questão foi entregue em 18/01/2002, ou seja, antes da lavratura do Auto de Infração de fls. 03, que data de 22/07/2002. Assim sendo, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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 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**"



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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 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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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:

"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 : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681


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."

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 05 de novembro de 2003.

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora Designada

Permita-me o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques discordar do seu posicionamento quanto à aplicação da multa por atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 1997, referente ao contribuinte Mariano Souza Canabarro.

O ilustre Relator demonstra que o contribuinte era obrigado a entregar sua Declaração de Ajuste Anual no exercício de 1997, posto que era sócio de empresa, a qual apresentou seu pedido de baixa somente em setembro de 1996, ou seja, durante o ano-calendário correspondente à declaração entregue em atraso. No entanto justifica o afastamento da multa em vista de ter o contribuinte entregue espontaneamente a declaração em 18.01.02, antes, portanto, da lavratura do Auto de Infração, a qual ocorreu em 22.07.02 (fl. 03). Este é o ponto de discordância.

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 CONTRIBUINTE**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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.*

§ 1º. *O valor mínimo a ser aplicado será:*

- a) *de 200 (duzentas) UFIR, para as pessoas físicas;*
- b) *de 500 (quinhentas) UFIR, para as pessoas jurídicas.*

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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 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, 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.***



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.010839/2002-08  
Acórdão nº : 106-13.681

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.*

*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, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2003.

  
THAISA JANSEN PEREIRA

