



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Recurso nº : 127.148  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1994  
Recorrente : SANCHES RODRIGUES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
Recorrida : DRJ-CAMPINAS/SP  
Sessão de : 19 de outubro de 2001  
Acórdão nº : 103-20.761

IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - É cabível a exigência de multa pela entrega da declaração de rendimentos fora do prazo. O artigo 138 do CTN não contempla as infrações por descumprimento de obrigações acessórias, segundo as decisões do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANCHES RODRIGUES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimentos ao recurso, vencido o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire que dava provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE JAGUARIBE e PASCHOAL RAUCCI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

Recurso nº : 127.148  
Recorrente : SANCHES RODRIGUES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

## RELATÓRIO

SANCHES RODRIGUES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA., empresa já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, às fls. 42/46, de decisão proferida, às fls. 23/25, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em CAMPINAS - SP, que julgou procedente a Notificação nº 13837/137/96 13837/008/98, às fls. 04, contra ela expedida, relativa à exigência de multa por atraso na entrega das Declarações de Rendimentos do exercício de 1994 (Ano-calendário de 1993).

A Notificação em causa teve por enquadramento legal: os artigos 999, I e II, e 984, do RIR/94, 22, do DL 401/68.

Intimada em 04/12/1996 conforme ciência às fls. 04, a Recorrente ofereceu impugnação, em 19/12.1996, na forma das razões de fls. 01/02, a qual teve a seguinte síntese pela autoridade julgadora:

*"3. O legislador do Decreto nº 1.041, de 1994 (RIR/94), ampliou a base tributária do imposto de renda indevidamente ao instituir a referida multa sem que haja a devida base de cálculo, sendo esta apenas um imposto disfarçado. Considera como justa a punibilidade na proporção do imposto devido, nos da legislação anterior (Art. 727, do Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980 – RIR/80);*

*4. O último Decreto, combinado com a lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, fundamentos legais da citada cobrança, traz em seu bojo resquícios de ilegalidade, pois fere frontalmente o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN)*

A final, requereu o cancelamento das Notificações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

Tais alegações foram examinadas pela autoridade julgadora, nos termos da Decisão DRJ/CSP nº 000447, de 10-04-2001, de fls. 23/25, que leva a seguinte ementa:

*\*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Exercícios : 1994*

*Ementa: IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.*

*Entregue após o prazo estabelecido a declaração de rendimentos, cabível é aplicação da multa fundamentada nos arts. 984 e 999 (I, "a" e II, "a") do RIR/94, para o exercício financeiro de 1994.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE."*

Devidamente intimada, conforme AR de 17/05/2001, de fls. 29, a interessada, tempestivamente, interpôs, em 12.06.2001, recurso voluntário de fls. 30/34, onde:

a) reporta-se ao Acórdão Unânime da 4ª Câmara do 1º CC nº 104.9.205, em que decidiu-se que "se o contribuinte entregou sua declaração de rendimentos fora do prazo regulamentar, antes porém de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, denunciou espontaneamente a infração não estando sujeito a qualquer penalidade";

b) em reforço de sua tese, parecer de Celso Botelho de Moraes (Revista Fenacom, Edição 57, Setembro de 2.000), através do qual o eminente tributarista tece considerações a respeito da "... a respeito da imposição da multa com base no Decreto 1.041/94, artigos 999, I, "a" e II "a" e 984 (RIR) "trata-se de dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, sem o necessário embasamento legal. É princípio do Direito Penal e de Direito Penal Tributário que "nula poene sine lege", ou seja, não é válido o estabelecimento de penalidade se não houver Lei definindo a mesma." ..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

c) cita decisão do STJ relativa ao Recurso Especial 169.877, segundo o qual *“O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação”*.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

VOTO

Conselheiro : JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, Relator

O apelo, de fls. 30/34, subiu a este Conselho, onde deu entrada em 16.07.2001, acompanhado do respectivo comprovante de depósito recursal (fls. 31), preenchendo, assim, o requisito de admissibilidade, pelo que tomo conhecimento do recurso interposto.

Trata-se de cobrança de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos do Exercício de 1994/1993, apresentada pela Recorrente, espontaneamente, e antes de qualquer procedimento do Fisco

O tema objeto do presente processo não é novidade para as Câmaras deste Conselho, inclusive a Câmara Superior, que, em diversas oportunidades, se manifestaram a respeito, ainda que por maioria de votos, em favor do contribuinte, acolhendo o entendimento no sentido de que a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos não era exigível quando feita espontaneamente, sempre, antes, da iniciativa do Fisco, a teor do que estabelece o artigo 138, do Código Tributário Nacional.

A propósito, para exemplificar, refiro-me ao Acórdão CSRF/01.02.509, julgado em sessão de 21 de setembro de 1998, que porta a ementa abaixo transcrita, referente ao Recurso Especial de Divergência nº RD/102.0.773 interposto contra o Acórdão nº 102-40.991, tendo como divergente o Acórdão nº 107-1.724:

*"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 estabelecidas pela Lei Complementar." (Recurso provido por maioria)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

A ilustre Relatora do Acórdão mencionado fundamentou o seu voto nos argumentos do Conselheiro-Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, do qual, para não alongar, destaco o seguinte trecho:

.....  
*Não há, pois conflito da Lei nº 8.981/95 com o artigo 138 do CTN. O conflito é da interpretação dada a essa lei pelo fisco e pela Câmara Recorrida com art. 138 do CTN. "Data vênia", por via de interpretação, dá-se à legislação um sentido que ela não possui.*

*É irrelevante para o art. 138 que a infração seja de natureza substantiva ou formal. Ele se aplica a ambas. A melhor Doutrina é uníssona nesse entendimento (Rubens Gomes de Sousa, "in" Compêndio de Legislação Tributária; Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário; Fábio Fanucchi, no seu Curso de Direito Tributário Brasileiro; Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro; e Luciano amaro, em Direito Tributário Brasileiro). E nesse sentido o pronunciamento da Primeira Turma do STF, à unanimidade, no RE nº 106.068-SP, no voto do Presidente e Relator, Ministro Rafael Mayer, e no acórdão unânime da 2ª Turma do STJ-R. Esp. 16.672-SP – Rel. Ministro Ari Pargendler – DJU, de 04/03/96, p. 5.394 e IOB-Jurisprudência, 9/96, dentre outros pronunciamentos do Poder Judiciário, e a própria Jurisprudência Administrativa.*

*Realmente não seria lógico e de bom senso que o legislador permitisse a denúncia espontânea para a falta de pagamento do imposto e não a aceitasse para as infrações de ordem formal, como bem assinala o ilustre Conselheiro Waldyr Pires Amorim, no voto que conduziu o Acórdão nº 104-9.137 e que foi adotado nos acórdãos paradigmas.*  
....."

Sobre o tema me situo entre os que acolhem o entendimento de que as infrações de caráter formal estão abrangidas pelo fenômeno da denúncia espontânea, uma vez que o artigo 138 do CTN não faz qualquer distinção entre obrigação principal e acessória. Além do mais, a ressalva "se for o caso" inserta no bojo do dispositivo citado, está a dizer que, quando a denúncia espontânea referir-se à hipótese de obrigação principal, o montante do imposto a recolher, se houver, deverá ser efetivado sob pena de tornar-se capenga a providência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

Não existe, pois, distinção. A norma vale para ambas as hipóteses – falta de cumprimento da obrigação principal e acessória. Não cabe, pois, ao interprete distinguir onde a lei não distingue.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em trabalho publicado na RDP, nº 32, pag. 235, sob o título "DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EFEITOS", nos oferece uma lição sobre o assunto, onde conclui não haver distinção entre infração substancial e infração formal, pelo que impõe-se destacar o seguinte trecho:

*"Aplicação dos princípios conceituais até aqui expendidos ao caso "in examen"*

*A esta altura, já podemos afirmar, sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais; senão vejamos: a) em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela disse que: "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração..." Isto é, qualquer infração, seja substancial seja formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra "infração" ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal, excluindo à acessória, a vice-versa... Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cediço princípio de hermenêutica; b) em segundo lugar, no próprio "corpus" do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador: a denúncia espontânea exclui a responsabilidade "acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido..."*

*Destarte, se a infração formal, como vimos de ver, decorre apenas de descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não fazer), pelo que é destituída de conteúdo patrimonial imediato, como admitir que possa haver "pagamento de tributo devido" (porque não pago) para convalidar perdão de multa, operada pela denúncia espontânea?*

*Evidentemente porque o dispositivo em questão abrange a exclusão de responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

*Em consequência do exposto nas alíneas "a" e "b" precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada, pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas "isoladas". É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não pago, dos juros e da correção monetária, a inflação de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de "isolada". Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas."*

Não obstante, mais recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria, mudou a orientação passando a entender que o art. 138 do CTN não alberga a denúncia espontânea em se tratando de declaração de imposto sobre a renda apresentada fora do prazo, segundo se depreende dos Acórdãos CSRF/01-02.761, CSRF/01-02.779, CSRF/01-03.070 e CSRF/01-03.071, cujas Ementas foram publicadas no DOU, Seção 1, de 24.09.2001, das quais transcrevemos:

*"Processo nº 10865.001109197-35*

*Recurso nº RD/104-1,019*

*Matéria : IRPJ*

*Recorrente: FAZENDA NACIONAL*

*Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES*

*Sujeito Passivo: JOÃO MATIAS GARDENAL - ME*

*Sessão de : 11 DE SETEMBRO DE 2000*

*Acórdão nº ; CSRF/01-03.071*

***Multa - Infração Regulamentar - Denúncia Espontânea - Não está a multa aplicada por desobediência a infração regulamentar, amparada pela isenção do fixado no artigo 138 do CTN, nos termos do decidido pelas 2 (duas) Turmas do STJ.***



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

*Por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Suplente Convocado), Victor Luís de Salles Freire, Remis Almeida Estol, José Carlos Passuelo, Wilfrido Augusto Marques, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Luiz Alberto Cava Maceira.*

**EDISON PEREIRA RODRIGUES**  
PRESIDENTE,

**CELSO ALVES FEITOSA**  
Relator”

Essa mudança de orientação, ao que tudo indica, segue a nova postura manifestada pelo Superior Tribunal de Justiça no tocante à matéria, noticiada em decisões, respectivamente, de 05/06 e 18/06/2001. que portam as seguintes Ementas:

**“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ENTREGA SERÓDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 113 E 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – OCORRÊNCIA – ARTIGO 88 DA LEI N. 8.981/95 – APLICAÇÃO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NOTÓRIA.**

*A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional.*

*A par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei 8.981/95), é fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.*

*De outra parte, o conhecimento do recurso pela alínea c, depende suficiente demonstração analítica da divergência, nos termos dos artigos 541, do Código de Processo Civil e 255, §§ 1º e 2º do RISTJ. Essa divergência, contudo, pode e deve ser mitigada quando se tratar de dissídio jurisprudencial notório, como na hipótese vertente.*

Decisão por unanimidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13837.000351/96-36  
Acórdão nº : 103-20.761

*(RESP 289688 / PR: RECURSO ESPECIAL, STJ, SEGUNDA TURMA, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 10.09.2001, pág. 00373)*

**"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. PRECEDENTES.**

1. A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a 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. 1348, do CTN. Precedentes.

3. Embargos de Divergência acolhidos."

(RESP 246295: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL, STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 20.08.2001, pág. 00344)

Muito embora, conforme acima manifestado, não comungar desse entendimento, curvo-me a tais pronunciamentos em obediência ao instituto do efeito vinculante das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, o meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2001

  
JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO