



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Recurso nº. : 118.496  
Matéria : IRPF – Ex.: 1997  
Recorrente : RUBENS FANTATO FILHO  
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF  
Sessão de : 15 de setembro de 1999  
Acórdão nº. : 104-17.184

IRPF – ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE DECLARAÇÃO - MULTA - De conformidade com o disposto no artigo 88, inciso I, da Lei nº 8.981/95, é cabível a aplicação da multa de 1% por mês ou fração, calculada sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RUBENS FANTATO FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a base de cálculo da multa por atraso na entrega da declaração para R\$. 4.150,37, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Roberto William Gonçalves, José Pereira do Nascimento (Relator), João Luís de Souza Pereira e Remis Almeida Estol que proviam o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elizabeto Carreiro Varão.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
ELIZABETO CARREIRO VARÃO  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 1999



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN e  
MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184  
Recurso nº. : 118.496  
Recorrente : RUBENS FANTATO FILHO

## RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima mencionado, foi emitida a Notificação de Lançamento de fls.07, para exigir-lhe o recolhimento da multa por atraso na entrega da declaração relativa ao exercício de 1997, ano calendário de 1996.

Inconformado com o lançamento, apresenta o interessado a impugnação de fls.01/03, onde diz que, está efetuado o pagamento do imposto com os acréscimos legais, tanto que a notificação só está exigindo a multa, sendo que antes de ser notificado já havia entregue a declaração efetuando o pagamento da multa por atraso no valor máximo de R\$ 165,74; reconhece que restou uma diferença de R\$ 166,26, a qual será recolhida; o imposto era de R\$ 47.269,79, mas já havia efetuado o recolhimento obrigatório de R\$ 43.119,42 e por isso a multa deve ser aplicada sobre o saldo do imposto devido; com base nos artigos 113 § 1º e 138 do CTN pede a improcedência do lançamento, tendo em vista a denúncia espontânea.

A decisão monocrática julga procedente o lançamento para cobrar a multa por atraso na entrega da declaração, por entender incabível a aplicação do artigo 138 do

CTN



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

Intimado da decisão em 27.10.98, protocola o interessado em 24.11.98, o recurso de fls.35/38, juntando o comprovante do depósito recursal a que se refere a M.P. nº 1621/97 e reitera as razões já produzidas, insistindo na espontaneidade e na exclusão da multa com base no artigo 138 do CTN.

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, Relator

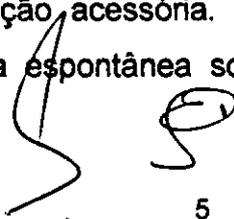
O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

De início, imperioso ressaltar o princípio de hierarquia das leis, através do qual é inadmissível que a legislação ordinária derogue ou venha a pretender revogar expressas diretrizes de leis Complementares ou da própria Constituição Federal.

É o caso da Lei 5.712/66, Código Tributário Nacional, que explicita inúmeras normas na relação fisco-contribuinte. Principalmente de amparo a este último, sujeito passivo, ao estabelecer limites à ação do Estado.

Ora, se o artigo 136 da Lei nº 5.172/66 declara que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, o artigo 138 do mesmo C.T.N. expressamente exclui tal responsabilidade ante denuncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, como justo ressarcimento ao credor pelo atraso no recebimento do crédito.

Importante mencionar que se o C.T.N. não faz distinção entre infração ligada a obrigação principal e obrigação acessória. Igualmente, não delimita a exclusão da responsabilidade pela denuncia espontânea somente de infrações não conhecidas pela



5



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

autoridade administrativa. Obviamente, não cabe ao interprete ou aplicador da lei distinguir onde esta não distingue.

Perpetrada, por exemplo, a última hipótese e olvidar-se-a inclusive a clara regra de interpretação explicitada no artigo 112 do mesmo C.T.N., relativamente a penalidades. Sem menção a que, se a infração for de conhecimento da autoridade administrativa e qualquer providência é tomada somente após a iniciativa do sujeito passivo, onde ficaria, antecedentemente a tal procedimento, sua responsabilidade funcional (artigo 142, Parágrafo único, C.T.N.)?

Na mesma linha, por que razão o artigo 138 da Lei nº 5.172/66 (CTN), em seu parágrafo único, dispõe que somente o início do procedimento administrativo relacionado à infração, anterior à iniciativa do sujeito passivo, coíbe a denúncia espontânea em seus efeitos?

Assim, também na hipótese de infração conhecida, porque o próprio C.T.N. não as distingue, evidencia-se, portanto, a conclusão que se o contribuinte se antecipa a qualquer iniciativa de ofício, estará acobertado pelos efeitos da denúncia espontânea, conforme prescrição do artigo 138, parágrafo único do C.T.N.

Aliás, artigo 14 da Lei nº 4.154/62 (RIR/94, artigo 877), não revogado pela Lei nº 8.981/95, apenas corrobora tal atendimento, ao inadmitir a espontaneidade acaso o sujeito passivo tenha sido notificado do início do procedimento de ofício.

De outro lado, anteriormente à Lei nº 8.981/95 e Medida Provisória nº 812/94, que lhe deu origem, vigorava a regra explicitada nos artigos 17 de Decreto-lei nº 1.967 e 8º do Decreto-lei 1.968, ambos de 1982, reproduzida no artigo 727, I "a" do RIR/80 e 999, I "a" do RIR/94, isto é multa moratória de 1%, incidente sobre o imposto devido, no caso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

de falta de apresentação da declaração de rendimento ou de sua apresentação fora do prazo fixado.

Com o advento desse diploma legal, no bojo de seu artigo 88, além de ser ratificada a penalidade moratória, antes mencionada, até então vigente (artigo 88, I) ocorreram duas inovações:

- a instituição de penalidade também para os casos de entrega obrigatória de declaração, de que, entretanto, não resultasse imposto devido (artigo 88, II);

- a fixação de penalidade mínima, em qualquer caso, (artigo 88 § 1º).

A razão de ser o dispositivo contido no artigo 88, § 1º é perfeitamente inteligível se computados os custos operacionais de recolhimento e processamento de penalidade de 1%, incidente sobre o imposto devido, os inúmeros casos de inexpressivo imposto apurado na declaração.

Importa observar que o comando legal, contido nos artigos 17 do Decreto-lei nº 196/82 e 8º do Decreto-lei nº 1968/62, reiterado no inciso I do artigo 88, deixava de ser aplicado quando concretizada a hipótese prevista no artigo 138 do CTN, consoante jurisprudência deste Colegiado explicitada em inúmeros Acórdãos, dentre os quais citamos o Acórdão 104-9.205, desta Câmara, assim ementado:

**“IRPJ - MICROEMPRESA - DECLARAÇÃO - ENTREGA FORA DO PRAZO**  
- Se o contribuinte entregou sua declaração de rendimentos fora do prazo, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, denunciou espontaneamente a infração, não estando sujeito a qualquer penalidade.”

No mesmo sentido, temos ainda decisão mais recente emanada da 2ª Câmara deste Conselho, consubstanciada no Acórdão nº 102.28.952 de 26.04.94, tendo com relator o Kazuki Shiobara cuja ementa é a seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

**"IRPJ - MICROEMPRESA - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Não cabe aplicação da multa à microempresas por descumprimento de obrigações acessórias diferentes das previstas no Estatuto de Microempresa aprovado pela Lei nº 7.256/84."

Ora, se para declaração de rendimentos com imposto devido, o qual traduzia efetivo crédito tributário em favor da União, o procedimento espontâneo, porém fora do prazo de entrega, excluía a aplicação da penalidade reiterada no artigo 88, inciso I, da lei nº 8.981/95, que tratamento propiciar à declaração de contribuinte, inclusive microempresa, isento do imposto, a qual traduz mera formalidade, não repercutindo a priori, em qualquer crédito tributário em favor da União, entregue fora do prazo, porém espontaneamente, isto é, sem prévia intimação administrativa?

Inequívoco que tal aperfeiçoamento do dispositivo legal anterior em nada muda na exclusão da responsabilidade, e portanto, da penalidade pela infração cometida quando, por procedimento espontâneo, o contribuinte a denuncia. Isto é, a inovação da Lei nº 8.981/95, expressa em seu artigo 88, II, de sujeitar à punição também as legalmente obrigatórias declarações de rendimentos, das quais não resultasse imposto devido, não poderia ter tratamento diferenciado na situação prevista no artigo 138 do CTN.

Em sintonia e obediência à hierarquia legal, e, para que não restassem dúvidas a respeito da matéria, não sem razão o próprio artigo 88, em seu § 2º, expressamente determina que a aplicação da penalidade, independentemente de seu montante (seja este 1% do imposto devido, seja a multa mínima), imprescindida do pressuposto e condição necessária à sua aplicação - a iniciativa de ofício da administração. Situação em que estará descaracterizado como ofício da administração. Situação em que estará descaracterizado como espontâneo, qualquer procedimento subsequente do sujeito passivo (C.T.N., artigo 138, parágrafo único). Tal proposição é taxativa no diploma legal em causa. "verbis".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

Art. 88 - .....

§ 1º - .....

§ 2º - **A não regularização no prazo previsto na intimação** ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa de cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.”  
(grifo não do original).

Isto é, cabe à autoridade administrativa, preliminarmente, suspender a espontaneidade e, com isso, inclusive agravar a penalidade, acaso não cumprida a intimação à apresentação da declaração no prazo naquela fixado ou, intimação ao cumprimento da obrigação relativa a exercício antecedente ao objeto da nova intimação, instrumentalizada nesta formalização da reincidência do sujeito passivo.

Portanto, de certa forma, o § 2º do artigo 88 vincula a aplicação da penalidade à prévia observância do disposto no artigo 138, parágrafo único, do CTN. Ora, o § 2º não é ordenamento jurídico isolado, mas sim, parte integrante do citado artigo 88 e a ele vinculado.

Mesmo no âmbito do Poder Judiciário o próprio Supremo Tribunal Federal tem repellido sistematicamente a cobrança ou exigência de multa desproporcional à inadimplência de mera obrigação acessória e da qual além de não resultar falta ou diferença de tributos ou contribuições, não decorre de dolo ou de má fé, conforme RE nº 111.003-SP, 2ª T, (DJU de 22.04.88, pag. 9.086).

Por seu turno, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou a respeito da matéria, entendendo ser aplicável no caso os benefícios do artigo 138 do CTN.

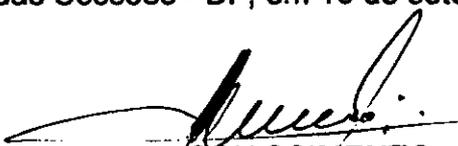


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

Sob tais considerações e por entender de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para anular o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 1999

  
JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ELIZABETO CARREIRO VARÃO, Redator designado

A matéria em litígio, segundo consta da peça básica, se refere a exigibilidade da multa prevista no inciso I, do artigo 88 da Lei nº 8.981/95, equivalente a 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido, cobrada em razão da apresentação extemporânea da declaração de IRPF relativa ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996.

Inicialmente, vale lembrar que a partir de janeiro de 1995, com o advento da Lei nº 8.981/95, a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado passou a sujeitar o contribuinte pessoa física ou jurídica que apresentasse imposto devido à multa regulamentar prevista em seu artigo 88, inciso I, in verbis:

"Art. 88 - A falta de apresentação de 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;"

De acordo com a transcrição acima, vê-se que o enquadramento legal do lançamento para exigência da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda pessoa física – IRPF relativa ao exercício de 1997, no valor de R\$. 3.781,58, foi o artigo 88, inciso I, da Lei nº 8.981/95, o qual dispõe que no caso de apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado pela lei será exigida a multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

Não resta dúvida de que o sujeito passivo realmente cometeu a infração à legislação retrocitada pelo não cumprimento da obrigação de fazer, no tocante a entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1997, uma vez que a mesma somente foi apresentada em 19/12/97, conforme carimbo de recepção de fls. 06.

Quanto a argumentação do sujeito passivo que tenta eximir-se do gravame da multa, com amparo no artigo 138 do CTN, meu entendimento até o momento, foi no sentido de que ocorrido o atraso na entrega da declaração o contribuinte estará sujeito à penalidade, ainda que venha a cumprir a obrigação antes de qualquer iniciativa do fisco, isto porque, entendo que a figura da denúncia espontânea não se aplica na hipótese de apresentação extemporânea da declaração de rendimentos, pois, o atraso na entrega de informações à autoridade fiscal atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, trazendo, assim, prejuízo ao serviço público, que não se repara pela simples auto-denúncia da infração, sendo este prejuízo o fundamento da multa em questão, que serve como instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

A prevalecer a tese do impugnante só se aplicaria a multa quando a infração fosse verificada no curso de procedimento fiscal, o que se contrapõe com a intenção do legislador que instituiu punição para os casos de entrega em atraso da declaração de rendimentos, na hipótese em que a apresentação seja efetuada voluntariamente pelo sujeito passivo e na ausência de qualquer procedimento de ofício.

Muito embora convencido desse meu posicionamento, a Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciando a matéria, através do Acórdão nº 01-01.371, 16 de março de 1997, entendeu "não haver incompatibilidade entre o disposto no artigo 88 da Lei nº 8.891/95 e o artigo 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000572/98-18  
Acórdão nº. : 104-17.184

diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar". Naquela ocasião, por uma questão de justiça fiscal, posicionei-me em consonância com aquela Câmara Superior, alterando, assim, meu voto para seguir o entendimento por ela firmado, segundo a qual, a multa formal prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95, face do comando do artigo 138 do CTN, inexistirá como tal, quando, a entrega da declaração de rendimentos, apesar de intempestiva, for efetuada voluntariamente pelo contribuinte antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relativos à infração.

Em sessão de 12.09.99, no Acórdão 01-02.748, a CSRF voltou atrás em função de decisão unânime das 2 Turmas do STJ no sentido de não se aplicar o disposto no art. 138 do CTN em descumprimento de prazos para obrigação acessória.

Face a mudança de entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que voltou a decidir pela legalidade da cobrança da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, dando, assim, nova interpretação ao disposto no artigo 138 do CTN, volto a manter o meu entendimento inicial sobre a matéria, conforme fundamentos já expresso neste voto, onde defendo a tese de que a figura da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, não se aplica na hipótese de apresentação extemporânea da declaração de rendimentos.

Pelas razões expostas, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 1999

  
ELIZABETO CARREIRO VARÃO