



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Recurso nº. : 122.555
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE
Sessão de : 19 DE OUTUBRO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.577

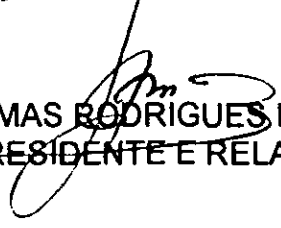
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua entrega fora do prazo estabelecido nas normas pertinentes, constitui irregularidade que dá ensejo à aplicação da multa capitulada no art. 88, da Lei nº 8981/94.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa pela falta ou pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, por se tratar de obrigação tributária acessória autônoma em relação ao fato gerador do tributo e constituir prática de ato meramente formal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SCHUBERT DE FARIAS MACHADO.

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. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno e Wilfrido Augusto Marques.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

Recurso nº. : 122.555
Recorrente : SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

RELATÓRIO

SCHUBERT DE FARIAS MACHADO, nos autos em epígrafe qualificado, mediante recurso de fls. 30 a 34 , protocolizado em 11/04/2000, se insurge contra a decisão de primeira instância de que foi cientificado em 23/05/2000.

Contra o contribuinte em 13/09/99, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 08, para exigência de multa no valor de R\$ 165,74, motivada pela entrega a destempo da declaração de rendimentos pessoa física, relativa ao exercício de 1999.

Por não se conformar com a exigência a contribuinte ingressa com a impugnação de fls. 01 a 06, protocolada em 04/10/99, alegando em síntese, o que segue:

- a) que antes de qualquer ação do Fisco, espontaneamente fez a entrega do documento fiscal, o que, segundo entende, exclui a responsabilidade por infração, a teor do disposto no artigo 138 do CTN;
- b) que a norma inserta no art. 88, da Lei nº 8.981/95 há que ser entendida em harmonia com as demais normas atinentes à matéria, sobretudo aquela que fixa normas genéricas, ou seja, a lei complementar representada pelo CTN;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

- c) Assim, não pode o dito dispositivo de lei ordinária prevalecer sobre o artigo 138 do CTN;
- d) que não pode a multa por inadimplemento de obrigação acessória incidir sobre o valor do imposto, posto que, além de agredir o princípio da proporcionalidade, pune mais severamente àqueles que mais contribuem para os cofres públicos.
- e) que estando pago o imposto, inexistiu mora do principal, o que afasta a multa de mora.

O julgador singular, após analisar as razões deduzidas pelo contribuinte, entendeu por bem manter a exigência, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

- a) que o descumprimento de uma obrigação acessória converte-a em principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme dispõe o artigo 113 do CTN;
- b) que o Primeiro Conselho de Contribuintes vem se pronunciando em sentido contrário às pretensões do requerente, conforme faz ver os acórdãos cujas ementas estão transcritas às fls. 22 e 23;
- c) que, também, no Judiciário, via de seus Tribunais Superiores, tem prevalecido tal entendimento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

- d) que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, significando dizer que a omissão da autoridade quanto a lançamento de fato de que tenha conhecimento enseja responsabilidade funcional;
- e) que o STJ, em recente julgado, decidiu no sentido de que são distintas as entidades jurídicas contempladas pelos art. 88, da Lei nº 8.981/95 e art. 138 do CTN, conforme se vê do seguinte trecho: "a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda".

No recurso o requerente, discordando do que ficou decidido em primeira instância, expõe suas razões adicionais, em síntese, nos seguintes termos:

- a) que a compensação do valor da multa com a restituição devida ao peticionário e, por via de consequência, o auto de infração, ofendem diretamente o CTN e o Regulamento do Imposto de Renda;
- b) que a entrega a destempo da declaração, porém, antes de qualquer procedimento de fiscalização, consubstancia denúncia espontânea do cometimento de infração, excluindo a multa, nos termos do art. 138 do CTN, conforme ensinam Mizabel Abreu Machado Derzi e Hugo de Brito Machado;
- c) que também o Primeiro Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm se posicionado nesse sentido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

- d) que o peticionário não inadimpliu qualquer quantia de imposto, já que tinha imposto a restituir, situação que, além de não trazer nenhum prejuízo para o Fisco, não importou em mora, não tendo sequer ocorrido o fato gerador da multa em questão.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

V O T O

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

Consoante relatado a matéria trazida à apreciação deste Colegiado cinge-se à questão da exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos quando a iniciativa de entrega, mesmo extemporânea do documento, tenha sido do contribuinte.

2. O recorrente não contesta o fato em si de estar obrigado à apresentação do documento fiscal, se insurgindo apenas contra a exigência da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, diante da apresentação espontânea do mesmo, ainda que a destempo.

3. Quanto às suas razões expostas para demonstrar que, na hipótese dos autos não houve inadimplemento do valor principal do imposto em vista das antecipações a maior ocorridas no ano-calendário, as quais geraram, inclusive, imposto a restituir, elas não lhe favorecem na presente lide, posto que a sua cobrança abstrai desse aspecto, bastando para sua exigência a falta de cumprimento da obrigação acessória ou o seu cumprimento extemporâneo, conforme se verá nos tópicos a seguir.

4. Sobre a legitimidade da exigência, inicialmente, para melhor compreensão do raciocínio a desenvolver, traz-se a lume o que dispõe o artigo 88 da Medida Provisória nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, na parte que interessa à presente análise, *verbis*:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

"Art. 88 - 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 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;

b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas."(grifei)

4.1 O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, pelo Contribuinte, da Declaração de Rendimentos, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica suso aludida. Aliás, esse entendimento do legislador, remonta aos idos de 1943, quando a obrigação acessória já era prevista pelo Decreto-lei nº 5.844/43, bem assim, a respectiva penalidade aplicável para os casos do seu descumprimento (art. 32, da Lei nº 2.354/54), cuja estrutura em muito se assemelha à hoje vigente, inclusive quanto aos aspectos atinentes à técnica redacional, à alíquota e à base de incidência.

4.2 A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelas Cartas de 1967 e 1988 com o "status" de Lei Complementar, veio dar nova estrutura ao ordenamento jurídico-tributário do País. O fato, entretanto, não implicou em qualquer modificação nas normas então vigentes que disciplinavam as questões em foco, a exemplo das disposições contidas no já citado Decreto-lei nº 5.844/43 e na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

Lei nº 2.354/54, o que atesta a convivência harmônica ao longo dos últimos trinta e três anos (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedimental.

4.3 Modificações ocorreram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para à cominação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. São exemplos dessas modificações as introduzidas pelos arts. 17, do Decreto-lei nº 1.967/82, 8º, do Decreto-lei nº 1.968/82 e pelo já transcrito art. 88, da Lei nº 8.981/95, para mencionar apenas os dispositivos legais relacionados com a multa por falta ou atraso na apresentação da declaração de rendimentos, ou seja, a multa por descumprimento de obrigação acessória, as quais, em determinadas situações, a lei trata como multa de mora; é o caso por exemplo da declaração de rendimentos com imposto devido apresentada fora do prazo.

4.4 Segundo se depreende da leitura do recurso interposto, é defendido o entendimento de que a denúncia espontânea da infração exime o infrator da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando em favor da tese, o disposto no At 138 do CTN. Em outras palavras, é dizer que tal penalidade somente seria aplicável quando o contribuinte tivesse sua espontaneidade excluída mediante início de procedimento fiscal, nos exatos termos do disposto no artigo 7º, incisos e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72;

4.5 Cabe lembrar neste ponto que a lei veda o recebimento da declaração de rendimentos apresentada a destempo, quando o contribuinte já esteja sob procedimento fiscal. É o que determina o art. 877, do RIR/94, consolidação do disposto no art. 14, da Lei nº 4.154/62, que diz:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

“Art. 877. 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.”

4.6 Em não podendo a Repartição recepcionar o documento fiscal nessa situação, a sua entrega fora do prazo estabelecido somente poderia se dar sem prévia manifestação da administração tributária, ou seja, por iniciativa do sujeito passivo. E é este o procedimento impróprio que o legislador quis coibir com a cominação de penalidade cuja situação hipotética, claramente prevista, o elege como punível. Tal hipótese, à luz do entendimento esposado no voto vencido, estaria afastada pelo instituto da denúncia espontânea, ou seja, a cominação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, a começar pelo fato de que são auto excludentes as premissas em que se sustentam. Senão, vejamos: declaração em atraso só pode ser recebida caso entregue espontaneamente; logo, a sanção prevista só é aplicável nas situações de cumprimento espontâneo da obrigação, contra: a denúncia espontânea afasta a multa. Exsurge do exposto, a sensação absurda de inutilidade das disposições legais atinentes ao assunto, o que, a toda evidência, não é inadmissível. A lei não pode possuir expressões vãs. Com efeito, o texto legal em apreço tem função e objeto bem definido que é o de coibir a impontualidade no cumprimento da obrigação acessória. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna insuprimível no ordenamento jurídico-tributário.

5. Em consonância com o raciocínio desenvolvido, está a exegese exposta pela Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em julgado unânime, datado de 05 de agosto de 1997 (DJ de 29/08/97), que está assim ementado:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

**"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DA
DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88).

5.1 Do voto condutor daquele aresto, se põe em relevo, ainda, o seguinte trecho *verbis*:

"O dispositivo se refere à exclusão da responsabilidade da infração tributária. O Contribuinte cometeu uma infração tributária, e, antes de ser autuado, a denuncia espontaneamente. Fica, assim, livre da punição pela prática da infração, pagando, apenas o tributo devido e os juros de mora. Todavia, se há um retardamento, um atraso na entrega da declaração do imposto de renda, na verdade, não há uma infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88). Atente-se que, mesmo não tendo tributo a pagar, a multa moratória é devida."

5.2 Recentes decisões das Primeira e Segunda Turmas do Egrégio Superior Tribunal de Justiça vêm de selar o entendimento acima exposto. São exemplos de julgados nesse sentido, dentre muitos outros, o RESP nº 208.097/PR, de 08 de junho de 1999 (Segunda Turma) e o RESP Nº 190.388/GO (Primeira Turma), Respectivamente assim ementados:

"Tributário. Denúncia espontânea. Multa pelo atraso na entrega da declaração do imposto de renda. Recurso da Fazenda. Provimento."
(DJ de 01/07/99).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10380.026959/99-79
Acórdão nº. : 106-11.577

“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.”

5.3 Também na esfera administrativa conforme atestam recentes decisões da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência tem se firmado nesse sentido. Veja-se, a propósito, os acórdãos nºs CSRF/01-2.952, de 08/05/2000 e CSRF/01-2.965, de 09/05/2000.

6. Por essas razões, desnecessário se torna despender maiores esforços de hermenêutica para se concluir no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não tem o condão de afastar a imposição da multa ora discutida.

7. Pelo exposto, e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto de conformidade com as normas legais e regimentais vigentes e voto no sentido de NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2000


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA