



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10660.001253/95-89  
Recurso nº : 10.091  
Matéria : IRPF - Ex: 1995  
Recorrente : ÊNIO DIVINO MACHADO  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 11 de junho de 1997.  
Acórdão nº : 104-15.057

IRPJ - MULTA - APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A apresentação espontânea da declaração de rendimentos do exercício de 1995, sem imposto devido, mas fora do prazo estabelecido para sua entrega, dá ensejo à aplicação da multa prevista no artigo 88, II, da Lei nº 8.981, de 1995.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÊNIO DIVINO MACHADO

ACORDAM os membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Roberto William Gonçalves e José Pereira do Nascimento (Relator) 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: 11 JUL 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON MALLMANN,  
MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS  
ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'S' or 'E' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057  
Recurso nº : 10.091  
Recorrente : ÊNIO DIVINO MACHADO

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima mencionada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03, onde lhe é exigido o recolhimento da multa do valor de 200 UFIR, prevista no artigo 88 da Lei nº8981/95, pela entrega de sua IRPF relativa ao ano base de 1994, exercício de 1995, fora do prazo previsto.

Não se conformando com o lançamento, o interessado apresenta impugnação, onde em síntese argüi, preliminarmente a inconstitucionalidade de Instrução Normativa - SRF, que disciplina a obrigatoriedade de apresentação da declaração de rendimentos IRPF, para as pessoas físicas que participam como titular de empresas individual ou como sócio, por ferir o comando do artigo 12 § 3º, alínea "a", da Lei nº 8.383/91, em desrespeito as garantias constitucionais emanadas dos artigos 5 e 150, inciso II da Constituição Federal vigente. Em mérito admite que entregou sua declaração de rendimentos IRPF do exercício de 1995 fora de prazo, porém espontaneamente, antes de qualquer, procedimento administrativo, fazendo juz portanto ao beneplácito do artigo 138 do CTN, argüindo ainda em sua defesa o Acórdão nº 9.434 desta 4ª Câmara e pede o cancelamento do Auto de Infração.

A decisão monocrática, julga procedente o lançamento por entender devida a multa pela entrega da declaração de rendimentos fora do prazo, quer o contribuinte o faça espontaneamente ou não.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

Intimada da decisão, protocola a interessada tempestivo recurso, onde reitera as razões produzidas na impugnação, pedindo o provimento do recurso e cancelamento do lançamento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contra razões, propugnando pela manutenção da decisão singular..

É Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, por isso dele conheço.

De início, imperioso ressaltar o princípio da 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 nº5.172/66 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 denúncia 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 o C.T.N. não faz distinção entre infração ligada a obrigação principal e obrigação acessória. Igualmente, não delimita a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea somente de infrações não conhecidas pela autoridade administrativa. Obviamente, não cabe ao interprete ou aplicador da lei distinguir onde esta não distingue.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

Perpetrada, por exemplo, a última hipótese e olvidar-se-a inclusive a clara regra de inperpetração 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 nº5.172/66 (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, o artigo 14 da lei nº4.154/62 (RIR/94, artigo 877), não revogado pela Lei nº8.8891/95, apenas corrobora tal entendimento, ao inadmitir a espontaneidade caso o sujeito passivo tenha sido notificado do início do procedimento de ofício.

De outro lado, anteriormente à Lei nº8.891/95 e Medida Provisória nº812/94, que lhe deu origem, vigorava a regra explicitada nos artigos 17 do Decreto-lei nº1.967 e 8º do Decreto-lei nº1.968, 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 de falta de apresentação da declaração de rendimento ou de sua apresentação fora do prazo fixado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

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 do 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, nos inúmeros casos de inexpressivo imposto apurado na declaração.

Importa observar que o comando legal, contido nos artigos 17 do Decreto-lei nº1967/82 e 8º do Decreto-lei nº1968/82, 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 nº102-28.952 de 26.04.94, tendo como relator o Conselheiro Kazuki Shiobara cuja ementa é a seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

**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 nº7.256/84."**

Ora, se para declaração de rendimentos com impostos 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 nº8.891/95, que tratamento propiciar à declaração de contribuinte, inclusive micro empresa, 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 espontânea, 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 nº8.891/95, 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 C.T.N.

Em sintonia e em 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), não impescinda 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. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

"Art. 88 - .....

§ 1º - .....

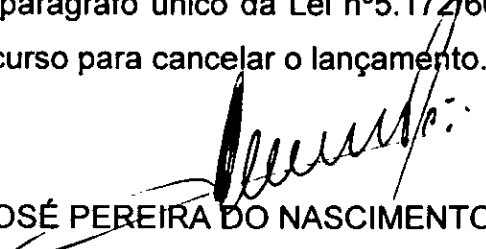
§ 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado." (grifo não do original).

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, instrumentalize nesta a 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 repelido 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 22.04.8m pág.9.086).

Nessa linha de juízos, ante o pressuposto da estrita legalidade, e face ao artigo 138 e seu parágrafo único da Lei nº5.172/66 e artigo 88 § 2º da lei nº8.891/95, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

  
JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ELIZABETO CARREIRO VARÃO, Redator-Designado

Não obstante o respeito e admiração que dedico ao ilustre conselheiro relator, dele permito-me discordar, e o faço em relação ao entendimento relativo ao artigo 138 do Código Tributário Nacional, mais precisamente ao seu alcance frente a obrigação acessória prevista no artigo 88 da nº 8.981/95 que trata da multa por atraso na entrega da Declaração de rendimentos.

A matéria em lide diz respeito obrigação acessória relativa a entrega da declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1995, período-base de 1994.

Quanto ao argumento da recorrente em eximir-se do gravame da multa, com o suposto amparo no artigo 138 do CTN, entendo não se verificar no caso, uma vez que a denúncia espontânea não tem o condão de evitar ou reparar prejuízo causado com a inadimplência no cumprimento da obrigação acessória. O que cogita o disposto no artigo 138 do CTN é a dispensa da multa punitiva, no caso de denúncia espontânea, em relação a obrigação tributária principal desconhecida da autoridade fiscal.

A figura da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

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 fiscal.

Inicialmente, é de se esclarecer que a partir de janeiro de 1995, com o advento da Lei nº 8.981, a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo passou a sujeitar o infrator que não apresenta imposto devido (inclusive as microempresas) ao pagamento de uma multa específica, conforme institui a citada lei em seus artigos 87 e 88, *in verbis*:

"Art. 87 - Aplicar-se-ão às microempresas, as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas.

Art. 88 - A falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

.....  
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:

b) - de quinhentas UFIR para as pessoas jurídicas."

Vê-se que o enquadramento legal do lançamento para exigência da multa de 500,00 UFIR é o artigo 88, II, da 8.981/95, o qual estabelece que nos casos de apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo é de se aplicar a multa de no mínimo quinhentas UFIR, no caso de pessoas jurídicas. Não há portanto que se cogitar em ilegalidade da exigência.

Ademais, constata-se ter sido aplicada a multa em seu valor mínimo, conforme texto legal anteriormente transcrito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.001253/95-89  
Acórdão nº. : 104-15.057

De acordo com as transcrições acima, pode-se chegar a conclusão de que a multa prevista no artigo 88, II, da Lei nº 8.981/95 se aplica quando não houver penalidade específica para a infração detectada pelo fisco, e ainda, que somente a partir de janeiro de 1995, é que tanto as microempresas como as demais pessoas jurídicas que não conste imposto devido passaram a sujeitar-se às penalidades na previstas na citada lei.

No presente caso, a declaração do recorrente refere-se ao exercício de 1995, quando já estava em vigor a lei nº 8.981, que prevê em seu artigo 88 a aplicação de multa pela falta ou entrega intempestiva de declaração de rendimentos.

Pelas razões expostas, e por entender que para o caso em discussão é devida a multa exigida no lançamento, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 1997

  
ELIZABETO CARREIRO VARÃO