



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10680/002.764/95-61
Recurso nº. : 10.569
Matéria : IRPF - EX.: 1993
Recorrente : DJALMA DE SOUZA VILELA
Recorrida : DRJ - BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 1997
Acórdão nº. : 102-41.488

IRPF - EX.: 1993 - ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA - A entrega intempestiva da Declaração de Rendimentos, sujeita a pessoa física ao pagamento de multa, equivalente a 1% (um por cento), por mês ou fração, sobre o imposto devido apurado na Declaração, ainda que integralmente pago. Inaplicável à infração a multa prevista no artigo 984 do RIR/94, por tratar-se de penalidade genérica. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária - a norma inserta no artigo 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DJALMA DE SOUZA VILELA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


URSULA HANSEN
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES e RAMIRO HEISE.

MNS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680/002.764/95-61
Acórdão nº : 102-41.488
Recurso nº : 10.569
Recorrente : DJALMA DE SOUZA VILELA

RELATÓRIO

DJALMA DE SOUZA VILELA, inscrito no CPF/MF sob o nº 002.798.116-12, jurisdicionado à Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte, MG, recorre a este Colegiado de decisão que manteve a exigência de pagamento de multa por atraso na entrega de Declaração de Rendimentos relativa ao exercício de 1993, ano-base 1992, em valor equivalente a 32.405,46 UFIR, compensada a restituição de imposto a que teria direito.

Da Notificação de fls. 18 e anexos consta, como enquadramento legal, o artigo 999 inciso I, "a", do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94.

O contribuinte, em sua impugnação de fls. 20/27, instruída com os anexos de fls. 28/31, requer o cancelamento da exigência, alegando que houve retenção do imposto devido na fonte. As alegações que fundamentaram a Preliminar argüida e o Mérito, foram apropriadamente sintetizadas na decisão ora recorrida, como segue:

“Como questão preliminar....

- na notificação não se descreveu adequadamente o fato, como previsto no inciso III do art. 10 do Dec. 70.235/72, sendo princípio do Direito Processual Tributário que a parte contrária seja informada de todos os elementos necessários à sua defesa;

- o dispositivo legal invocado fala em multa percentual de 1% e a multa exigida corresponde a 11%, não existindo nenhuma explicação para fixar-se em 11% o valor da multa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº. : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº. : 102-41.488

- fala-se em atraso na entrega da declaração mas não se indicou o termo final do prazo para a entrega da declaração do exercício de 1993;

- a notificação contrariou o art. 6º da Lei 8.218/91 quando diz que a multa não é passível de redução.

No mérito,....

- a multa é incabível em face da denúncia espontânea a que refere o art. 138 do CTN;

- a multa foi calculada com base num pretenso “imposto devido”, desconsiderando-se qualquer recolhimento anterior;

- a alínea da declaração de renda denominada “imposto devido” é apenas uma parcela para efeito de cálculo, não significando que o imposto seja juridicamente devido (tese esta fundamentada no Parecer PGFN/CAT 628/95);

- o imposto retido na fonte é imposto pago e como tal não pode ser tomado como base de multa por imposto devido em face ao que dispõe o art. 156 do CTN;

- a multa aplicada é multa de mora, que não se aplica à espécie, pois se não havia imposto a pagar, não havia mora; por mora entende o reclamante que é o fato do devedor não efetuar o pagamento no tempo, lugar, e forma convencionais, conceito este que atribui ao Código Civil;

- quando o art. 999 se refere a incidência “ainda que o imposto tenha sido integralmente pago”, diz respeito a imposto que venha a ser pago dentro do período abrangido pela ação fiscal e jamais a imposto recolhido na fonte ou antes de qualquer ação fiscal;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

Processo nº : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº : 102-41.488

- quando a declaração atrasada não apresenta imposto devido, o valor da multa não pode ultrapassar o limite de 292,64 UFIR previsto no art. 984 do RIR/94.”

A autoridade julgadora singular rejeita a preliminar argüida, demonstrando que nenhum dos argumentos suscitados se enquadra nos casos de nulidade ou de necessidade de saneamento do processo, previstos nos artigos 5º e 6º do Decreto nº 70.235/72, que transcreve.

Quanto ao mérito, após analisar as alegações da contribuinte e demais peças contidas nos autos, à vista da legislação de regência, a autoridade monocrápica mantém a exigência, encontrando-se a decisão ementada como segue:

**IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS
- PESSOA FÍSICA**

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Nos casos de apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, aplica-se a multa prevista no art. 999 do RIR/94.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

Em suas Razões de recurso, acostadas aos autos às fls. 49/53, o contribuinte reitera basicamente os argumentos já expendidos na fase impugnatória.

Em consonância com o disposto na Portaria MF nº 260, de 24/10/95, a Procuradoria da Fazenda Nacional, apresenta suas Contra-Razões, juntadas aos autos às fls. 57/60, em que refuta os argumentos trazidos pelo ora Recorrente, peticionando pelo não provimento do recurso.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº. : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº. : 102-41.488

VOTO

Conselheira Ursula Hansen, Relatora

Estando o recurso revestido de todas as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

O ora Recorrente procedeu à entrega de sua Declaração de Rendimentos relativa ao exercício de 1993, ano-base 1992, em 08 de abril de 1994. Após conferência sumária, foi confirmado o direito à restituição de valor equivalente a 1.188,89 UFIR, montante este deduzido do valor total da multa apurada.

O recurso voluntário submetido à apreciação deste Plenário se fundamenta em quatro pontos básicos: 1º) violação do artigo 138 do CTN; 2º) multa sobre imposto pago tempestivamente; 3º) interpretação errônea do Código Civil; e 4º) enquadramento errado da multa face ao RIR.

Define o Código Tributário Nacional, no Título II - Obrigação Tributária, Capítulo I - Disposições Gerais:

“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº : 102-41.488

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Caracterizada a obrigação acessória, discute-se a hipótese de ser relevada a pena - o pagamento de multa - no caso de o sujeito passivo deixar de cumprir a obrigação, ou fazê-lo extemporaneamente.

No caso concreto, o ora Recorrente procedeu à entrega de sua Declaração de Rendimentos após decorrido o prazo fixado; inexistindo ação fiscal anterior, pretende beneficiar-se do disposto no Artigo 138 do CTN, ou seja, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.

Reza o Artigo 138 do Código Tributário Nacional:

“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.”

Verifica-se, portanto, que a alegação de que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária não beneficia a Recorrente, porque a norma inserta no artigo 138 do CTN se refere explicitamente a tributo - não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

A título de ilustração e complementação, registre-se que o mestre ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o artigo acima transcrito (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 2ª Edição), assim se manifesta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº. : 102-41.488

“EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO -

Libera-se o contribuinte ou o responsável, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração.

A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do C. Penal: “O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.”

A cláusula “voluntariamente” do C.P. é mais benigna do que a “espontaneamente” do C.T.N., que o § único desse art. 138, esclarece só ser espontânea a confissão oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

A *contrario sensu*, prevalece a exoneração se houve procedimento ou medida no processo sem conexão com a infração: *benigna ampliada*.”

Do texto transcrito se depreende que a outorga do benefício pressupõe uma confissão, uma denúncia. Segundo DE PLÁCIDO E SILVA (in Vocabulário Jurídico, Vol. I e II, Ed. Forense):

“CONFISSÃO - Derivado do latim *confessio*, de *confiteri*, possui na terminologia jurídica, seja civil ou criminal, o sentido de declaração da verdade feita por quem a pode fazer.

....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680/002.764/95-61
Acórdão nº : 102-41.488

Em qualquer dos casos, é a *confissão* o reconhecimento da verdade feita pela própria pessoa diretamente interessada nela, quer no cível, quer no crime, desde que ela própria é quem vem fazer a declaração de serem verdadeiros os fatos argüidos contra si, mesmo contrariando os seus interesses, e assumindo, por esta forma, a inteira responsabilidade sobre eles.

....”
DENÚNCIA - Derivado do verbo latino *denuntiare* (anunciar, declarar, avisar, citar), é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de *declaração*, que se faz em juízo, ou notícia que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado.

Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão.

....”
Segundo consta do Dicionário do Mestre AURELIO, *denunciar* significa “fazer ou dar denúncia de, acusar, delatar” “dar a conhecer, revelar, divulgar” “publicar, proclamar, anunciar” “dar a perceber, evidenciar”. Em qualquer das acepções da palavra existe o sentido de tornar pública, de conhecimento público, um fato qualquer.

No caso em exame, o fato concreto é conhecido da autoridade fiscal - existe um prazo legal, prefixado em que deve ser cumprida a obrigação acessória. O descumprimento tempestivo da obrigação de fazer implica na imposição da multa. Ocorrendo o fato gerador da multa no momento do decurso do prazo legal sem seu adimplemento, a cobrança, a obrigatoriedade do pagamento independe de o cumprimento extemporâneo da obrigação ser espontâneo, ou decorrente de intimação específica.. Resta claro que a contribuinte se omitiu no dever de informar, deixando de prestar auxílio à fiscalização no exercício pleno de seu dever.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº : 102-41.488

Pode-se afirmar, ainda, que a ausência de mecanismos de coerção legal, aplicáveis quando do não cumprimento de obrigações de prestação de informações, destituíam a norma jurídica de justificativa para sua existência.

O entendimento dos integrantes desta Câmara vem sendo no sentido da aplicabilidade de multa por atraso no cumprimento de obrigações acessórias, inclusive as de fazer, como entrega de DIRF, DOI, DCTF e Declarações Rendimentos, citando-se, a título de exemplo, os Acórdãos nº 102-28.170, 102-27.693, 102-20.31 e, ainda, 105-1.013, 106-4.851, entre outros.

No decorrer do ano-calendário, mensalmente, toda pessoa física deve proceder ao recolhimento de imposto, há medida que perceber rendimentos - retenção pela fonte pagadora, quando pessoa jurídica, através de carnê-leão sobre rendimentos provenientes de prestação de serviços autônomos, de aluguéis, de fonte no exterior, etc., podendo ocorrer, ainda, o recebimento de rendimentos mensais que, por estarem abaixo do limite de isenção, não são tributados. O total dos diversos tipos de receitas auferidos durante o ano, deduzidas as reduções dos dispêndios permitidos (dependentes, despesas médicas, com advogados, pensões judiciais, etc.) e os incentivos fiscais permitem que, ao ser elaborada a declaração de renda - Declaração de Ajuste Anual - seja apurado o imposto. Somente neste momento se tem condições de aferir, de conhecer qual o valor do imposto de renda devido relativamente ao ano-base. O conceito de imposto de renda devido independe da sua forma de recolhimento: integral, no momento da entrega da Declaração de Ajuste; em parcelas, ou antecipado. Nesta última hipótese poderá, ainda, haver um saldo a recolher ou o direito a uma restituição.

A entrega de Declaração de Rendimentos pelas pessoas físicas e jurídicas é obrigação legal, e a falta ou atraso em seu cumprimento enseja a cobrança de multa. A penalidade aplicável, encontra-se disciplinada no artigo 999, inciso I alínea "a" do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11 de janeiro de 1994, que tem como matriz legal, os Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº : 102-41.488

Determinam as citadas normas, que será devida multa de mora de 1% (um por cento) ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora do prazo, da declaração de rendimentos, e que base de cálculo será o valor do imposto devido do exercício, inobstante tenham havido antecipações e retenções pelas fontes pagadoras e o imposto a pagar tenha sido integralmente quitado antes da apresentação da declaração ou do lançamento *ex officio*.

Tem razão o Recorrente quando afirma serem duas as obrigações - a obrigação de pagar o imposto de renda e a obrigação de declarar.

A exigência de que tratam os presentes autos justamente se refere à segunda obrigação citada, qual seja, a obrigação de declarar. Trata-se de uma obrigação de fazer, que tem por escopo a entrega de uma Declaração de Ajuste, dentro de um prazo certo. Verifica-se que o contribuinte cumpriu apenas parcialmente sua obrigação - entregou a declaração - deixando, no entanto, de fazê-lo dentro do prazo pré-determinado, não se podendo, em consequência, considerar extinta a obrigação. A inobservância do termo final ensejou a incidência da multa moratória, prevista em lei. Conforme bem destacado nas razões de recurso, incide em mora todo aquele que deixa de cumprir uma obrigação no tempo, lugar e forma convencionados.

Restando sobejamente demonstrado que o cumprimento extemporâneo da obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos não pode ser enquadrada, não se beneficia da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN; definidos os exatos contornos do conceito de "imposto devido", e mantido, portanto o fato imponível, cabe analisar o argumento do contribuinte, no sentido de que a infração deveria ser enquadrada no inciso II alínea "a" do mesmo artigo 999 do RIR/94.

O artigo em discussão, inserido no Capítulo IV - INFRAÇÕES REFERENTES À DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, apresenta a seguinte redação:

Artigo 999 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10680/002.764/95-61

Acórdão nº : 102-41.488

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º);

b) omissis

c) omissis

II - multa:

a) prevista no art. 984, nos casos de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, quando esta não apresentar imposto devido;

b) omissis

Parágrafo único - As disposições da alínea "a" do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 985, 988 e 992 (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º).

O citado artigo 984, que tem como matriz legal o Decreto-lei nº 401/68, art. 22, e a Lei nº 8.383/91, art. 3º, I), dispõe que "Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica."

A inaplicabilidade à espécie, do contido no artigo 984 se justifica por dois fundamentos: primeiro, por tratar-se de uma norma genérica que abrange todas as infrações contidas no atual Regulamento do Imposto de Renda existindo, no caso, dispositivo legal específico; por outro lado, da leitura atenta do inciso II, alínea "a" do artigo 999 se depreende que, caso fosse admitida a penalização, a cobrança dos valores previstos no artigo 984, esta regra somente seria aplicável a contribuintes isentos de imposto de renda, haja visto que o texto legal se refere a declaração apresentada intempestivamente, "quando esta não apresentar imposto devido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680/002.764/95-61
Acórdão nº : 102-41.488

Face ao exposto, não pode prosperar, por falta de embasamento legal, o pleito do contribuinte de que lhe seja aplicada uma penalidade menor. Justamente por agir dentro do princípio de Justiça invocado pelo contribuinte, compete ao representante do fisco pautar sua atuação pelo estrito cumprimento da norma legal.

Considerando ter sido a decisão "a quo" muito bem elaborada e, ter o douto representante da Procuradoria da Fazenda Nacional refutado com muita propriedade, em suas Contra-Razões, todos os argumentos formulados pelo ora Recorrente, peço vênias para considerar como se aqui integralmente transcritos estivessem todos os argumentos apresentados naquelas peças processuais.

Considerando que a ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido à entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso;

Considerando que a ora Recorrente não logrou carrear aos autos quaisquer fatos, provas ou razões novas passíveis de elidir o acerto da decisão recorrida,

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta,

Voto no sentido de negar-se provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de Abril de 1997.


URSULA HANSEN