



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11
Recurso nº. : 122.659
Matéria : IRPF - EX.:1999
Recorrente : MARIA ELISA CARVALHO VARANDAS DE CAMPOS
Recorrida : DRJ em CAMPINAS -S P
Sessão de : 21 DE MARÇO DE 2001
Acórdão nº. : 102-44.643

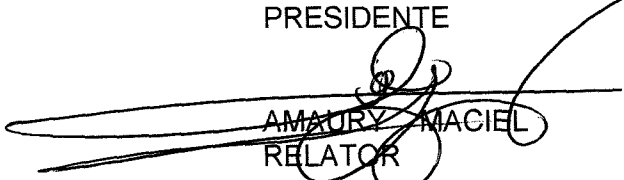
IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF – EXERCÍCIO DE 1999 – ANO BASE DE 1998. Estando o contribuinte obrigado a apresentar a declaração de ajuste anual, a falta ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeita à pessoa física à multa mínima equivalente a 200 (UFIR) – (Lei N.º 8.891 de 20/01/95, art. 88, § 1º, letra “a”, Lei N.º 9.249/98, art. 30, Lei N.º 9.430/96, art. 43 e Lei N.º 9.532/97, art. 27, sendo inaplicável o instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA ELISA CARVALHO VARANDAS DE CAMPOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Leonardo Mussi da Silva, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


AMAUURY MACIEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10830.011117/99-11

Acórdão nº : 102-44.643

Recurso nº : 122.659

Recorrente : MARIA ELISA CARVALHO VARANDAS DE CAMPOS

RELATÓRIO

A recorrente conforme consta nos documentos de fls. 01 a 04 impugnou junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas a multa no valor de R\$165,74 (Cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) que lhe foi imposta por ter apresentado sua declaração de rendimentos – pessoa física – do Exercício de 1999 – Ano Base de 1998, fora do prazo legal.

Em sua exordial alegou em síntese o que segue:

a) que procedeu a entrega de sua declaração de ajuste anual simplificada, via Internet, utilizando-se dos préstimos da Sra Maria Helena de Carvalho Paschoal Marciano, onde consta o imposto a restituir no montante de R\$327,73 (Trezentos e vinte e sete reais e setenta e três centavos);

b) que tendo em mãos a cópia de sua declaração de ajuste anual simplificada onde constou o Nr. De Controle SRF: 19.74.97.75.78, julgou que a mesma havia sido retransmitida;

c) às fls. 4 afirma que em 21 de abril de 1999, às 11,45hs, retransmitiu sua declaração de rendimentos e o sistema acusou que a operação foi realizada com sucesso e registrada sob o N.º 25.26.80.54.74 e que o valor da restituição a que fazia jus era de R\$1.561,50 (Hum mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

centavos) deixando de juntar aos autos do processo o respectivo comprovante;

d) diz que no dia 10 de novembro de 1999 compareceu na Delegacia da Receita Federal em Campinas a fim de saber o porque do não recebimento de sua restituição, oportunidade em que foi informada que sua declaração não havia sido entregue;

e) protesta no sentido de que houve erro do sistema e reclama, uma vez mais, pela restituição do montante de R\$1.561,50, quando a sua declaração de rendimentos acusa o imposto a restituir de R\$327,73.

A cópia da Declaração de Ajuste Anual Simplificada, doc. De fls. 08, registrada sob o N.º 19.066.054, acusa que a mesma foi entregue no dia 10 de novembro de 1999, as 14.56.32hs, exatamente no dia em que a recorrente compareceu à Delegacia da Receita Federal em Campinas, o que faz pressupor que somente nesta data a declaração foi efetivamente entregue aos órgãos fazendários.

Apreciando a impugnação interposta, a digna autoridade monocrática, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas, em a decisão prolatada nos autos do procedimento administrativo fiscal, indeferiu o pleito da impugnante entendendo que a recorrente entregou a sua declaração de ajuste anual simplificada fora do prazo legal, sendo cabível, portanto a imputação da penalidade ora questionada.

Insatisfeita contesta a decisão do órgão de julgamento, recorrendo, tempestivamente, a este Conselho – doc's de fls. 15 a 16 - reafirmando os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10830.011117/99-11

Acórdão nº : 102-44.643

argumentos de fato e de direito expendidos preliminarmente, no sentido de que procedeu a entrega de sua declaração de ajuste anual, dentro do prazo legal.

Acosta aos autos do procedimento fiscal, como documento probante, disquete contendo gravado o arquivo de sua Declaração de Ajuste Anual Simplificado que, segundo diz, prova que a declaração foi entregue dentro do prazo legal. Baixado em formulário plano, doc.ºs de fls. 27 a 29, constata-se que a declaração foi entregue efetivamente no dia 10 de novembro de 1999, ou seja fora do prazo legal.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10830.011117/99-11

Acórdão nº : 102-44.643

VOTO

Conselheiro AMAURY MACIEL, Relator

O recurso é tempestivo e contém os pressupostos legais para sua admissibilidade dele tomando conhecimento.

Cumpre-me ressaltar, preliminarmente, que a recorrente em sua impugnação estranhamente acusa duas situações distintas, a saber:

a) às fls. 01 alega que entregou sua Declaração de Ajuste Anual Simplificada dentro do prazo legal, oportunidade em que foi emitido o comprovante registrado sob o N.º19.74.07.75.78. Nesta declaração acusa ter direito a restituição de imposto no valor de R\$327,73;

b) às fls. 04, também em sua impugnação esclarece que a sua Declaração de Ajuste Anual Simplificada, foi entregue dentro do prazo legal, tendo sido emitido o comprovante registrado sob o N.º 25.26.80.74, alegando ter direito a restituição de imposto no montante de R\$1.561,50, deixando de juntar o documento probante.

Pela análise dos documentos constantes nos autos deste procedimento administrativo fiscal é de se concluir que estamos tratando do fato contido no item "a" acima descrito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

Não é incomum alguns contribuintes incorrerem em erro quando optam por entregarem a sua declaração de ajuste anual via Internet, posto que, ao gravarem o disquete para retransmissão dão o comando para a emissão do recibo de entrega gerando, por consequência, o documento de fls. 3. Nesta fase a declaração ainda não foi retransmitida. O número de controle impresso ao final do recibo presta-se a validar os dados que o contribuinte inseriu em sua Declaração de Ajuste.

Tanto é verdade que a Recorrente ao comparecer à sede da Delegacia da Receita Federal em Campinas, no dia 10 de novembro de 1999, a fim de colher informações sobre a sua Declaração foi esclarecida que a mesma não constava nos controles gerenciais da Secretaria da Receita Federal.

Apresentando o mesmo disquete e tendo sido o mesmo recepcionado e retransmitido, o sistema acusa que a Declaração de Ajuste Anual Simplificada, apresentada pela Recorrente foi entregue em 10 de novembro de 1999, portanto fora do prazo legal. O disquete acostado pela recorrente às fls. 17, baixado em formulário plano, comprovam o retro afirmado, tendo em vista que no retângulo destinado à comprovação da recepção da declaração consta a seguinte informação:

“Declaração recebida via Internet Agente Receptor SERPRO
em 10/11/1999 às 14:56:32 hs – 0650145622”

Conclui-se, portanto, que materialmente e de fato a Declaração de Ajuste Anual Simplificada da Recorrente foi recepcionada fora do prazo legal.

Apesar de não ter sido questionado explicitamente pela Recorrente remanesce analisarmos os aspectos legais no que pertine a aplicabilidade do Art.



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

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

138 do Código Tributário Nacional ao presente questionamento, ou seja, a existência e/ou não da denúncia espontânea

Instalou-se no âmbito deste Conselho duas correntes antagônicas no que se refere a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos.

A luz dos Acórdãos n.ºs 106-9.080/97, 106-9.163/97, 106-9.165/97, 106-9.173/97, 106-9.178/97, 102-44.354/2000, destacamos os Membros deste Conselho que entendem ser cabível a aplicação da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, sustentando, portanto a tese de que é inaplicável o disposto no art. 138 do CTN, quando o contribuinte cumpre com suas obrigações tributárias inobservando os prazos determinados em lei.

Contrariamente a outra corrente sustenta o inversamente proporcional, entendendo que ao contribuinte que cumpre com suas obrigações fora dos prazos fixados em lei, mas antes de qualquer procedimento administrativo fiscal praticado pela Administração Fiscal, não está sujeito penalidade por ter ocorrido a denúncia espontânea. É o caso das decisões que geraram os Acórdãos de n.ºs 108-5.646/99, 104-16.327/988, 104-16.394/98, 104-16.469/98, 104-16.471/98, 104-16.488/98.

Posicionar-me-ei na esfera daqueles que abraçam a tese de que incorre a denúncia espontânea nos casos da aplicação da multa decorrente da entrega da Declaração de Rendimentos fora dos prazos fixados pela legislação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

É de se destacar, “ab initio” o conceito de obrigação tributária principal ou acessória. Reza o art. 113 do CTN, “in verbis”:

“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.

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

Ao dispor sobre o Fato Gerador da obrigação tributária, dispõe os art.ºs 115 e 116 do CTN:-

“Art. 115 – Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato que não configure obrigação”

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprio.

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Neste ponto temos á indagar: A entrega da Declaração de Ajuste Anual – Simplificada ou Completa – é uma obrigação principal ou acessória?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

Pelo descrito, a meu ver, o ato da entrega da Declaração de Ajuste Anual – Simplificada ou Completa, é uma obrigação acessória. Vejamos.

O ilustre e renomado Professor e Mestre Dr. CELSO RIBEIRO BASTOS, "in" Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário – Editora Saraiva – Edição de 1997 ao abordar este tema, preleciona:

"Como ocorre no direito das obrigações em geral, a obrigação tributária consiste em um vínculo, que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há pois, em toda obrigação um direito de crédito, que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submetido o sujeito passivo. Pode-se dizer que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também, é obvio o que dever fazer ou deixar de fazer"

Dos ensinamentos do digníssimo Mestre retro-mencionado, é de inferir-se ser indiscutível que o Art. 113 do CTN ao distinguir a obrigação principal da obrigação acessória, conceitualmente e legalmente, apesar de equiparar relações jurídicas distintas, prescreveu a obrigação de dar (principal) e a obrigação de fazer (acessória).

Os contribuintes do Imposto de Renda – Pessoa Física, estão obrigadas a procederem a entrega de suas Declarações de Ajuste Anual dentro do prazo fixado em Lei – obrigação de fazer – e o descumprimento desta obrigação acarreta ao sujeito passivo a penalidade prevista na legislação fiscal.

Em abono ao acima afirmado diz o Professor CELSO RIBEIRO BASTOS, obra já citada, ao tecer comentários sobre o § 3º do Art. 113 do CTN:

A



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

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

“O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpre a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até este ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpre com os deveres acessórios”.

Não foi por outra razão que o legislador pátrio inseriu em nosso ordenamento jurídico-tributário o art. 115 do CTN, prescrevendo que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Com extrema felicidade o Ilustre Conselheiro desta Câmara, Dr. JOSÉ CLOVIS ALVES, ao prolatar o voto vencedor sobre assunto correlato contido nos autos do Processo N.º 13642.000241/99-86 – Acórdão N.º 122.434, formalizado em 15 de setembro, expressou-se na forma abaixo transcrita:

“No momento em que o contribuinte deixou de entregar, no prazo previsto na legislação, a sua declaração de rendimentos e estando sujeito a essa obrigação acessória, surgiram as circunstâncias necessárias para a ocorrência do fato gerador da penalidade aplicada, convertendo-se esta em obrigação principal.

Configurado o descumprimento do prazo legal a multa é devida independentemente da iniciativa para sua entrega a partir do contribuinte ou o fizer por força de intimação.”

Remanesce, portanto, a discussão sobre a polêmica temática: A entrega da Declaração de Ajuste Anual fora do prazo legal e antes de quaisquer medidas coercitivas por parte da Administração Tributária, está contida no universo da espontaneidade prescrita no Art. 138 do Código Tributário Nacional?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

Primordialmente não há como se analisar isoladamente o art. 138 do CTN que está insculpido na Seção VI – Responsabilidade por Infrações dentro do Capítulo V que versa sobre a Responsabilidade Tributária. Mister se faz que o mesmo seja interpretado conjuntamente com as disposições legais contidas nos Arts. 136 e 137 do CTN porque estão intimamente inter-relacionados.

Fala-se em elidir a responsabilidade do agente que, faltoso, deixa de cumprir com suas obrigações tributárias omitindo fatos que deveriam ser levados ao conhecimento da Administração Tributária e ocasionando, “ipso facto” o não pagamento ou recolhimento de tributos devidos ao Erário Público.

O Dr. HIROMI HIGUCHI, Consultor de Empresas e ex-integrante dos quadros da Carreira Auditoria da Receita Federal, “in” Imposto de Renda das Empresas – 25ª Edição – Editora Atlas exterioriza o seu entendimento sobre a matéria, afirmando o que segue:

“A responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolada do art. 138 e não em conjunto com os arts. 136 e 137 que tratam da responsabilidades por infrações.”

É neste aspecto que deve ser interpretado o Art. 138 do CTN. Só há a denúncia espontânea se o agente levar ao conhecimento do fisco situação ou fato até então desconhecidos, acompanhado, quando for o caso do pagamento do



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

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

tributo devido e dos juros de mora. Trata-se, portanto, a luz do direito tributário de obrigação principal e não acessória.

A obrigatoriedade da entrega da Declaração de Ajuste Anual é fato conhecido e predeterminado, sendo defeso ao sujeito passivo à alegação de sua ignorância, ou seja, a ninguém é lícito argüir o desconhecimento da lei. O art. 7º da Lei N.º 9.250, de 1995, dispõe que a declaração de rendimentos deverá ser entregue até o último dia útil de abril do ano-calendário subsequente ao da percepção dos rendimentos.

Tratando deste assunto que, como já dito, é extremamente controverso é imprescindível citar, pela excelência dos argumentos expendidos, a posição o Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. ALDEMARIO ARAÚJO CASTRO, contido no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, demonstrando a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea quando do descumprimento de obrigação acessória. Diz o citado Procurador:

“Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação principal.

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL, do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias."

Nesta mesma linha de pensamento a Ilustre Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITO, ao prolatar o Acórdão N.º 102-41824, em 13 de junho de 1997 em matéria correlata, posicionou-se na forma a seguir transcrita:

"A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei N.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma "obrigação de fazer", necessariamente, tem que Ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10830.011117/99-11

Acórdão nº. : 102-44.643

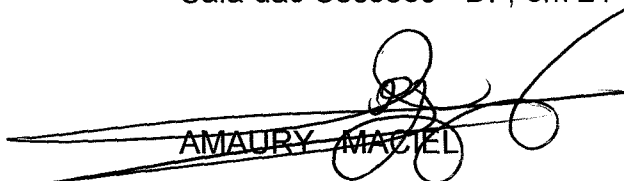
A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa”

Com a devida vênia e respeito aos que pensam e defendem posições diferentes, não há como albergar denúncia espontânea quando se trata de entrega da declaração de ajuste anual fora do prazo legal e antes de qualquer manifestação da Autoridade Tributária a luz do art. 138 do CTN.

Sustentar a admissibilidade da denúncia espontânea de que trata os autos deste procedimento administrativo fiscal é estimular o descumprimento da obrigação tributária, atribuindo-se ao sujeito passivo a liberdade de cumpri-la quando e ao tempo que bem entender.

Ante o tudo exposto conheço do recurso por tempestivo para no mérito negar provimento ao mesmo.

Sala das Sessões - DF, em 21 de março de 2001.


AMAURY MAZIEL