



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

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Recurso nº. : 118.998
Matéria : IRPF - Exs.: 1993 a 1995
Recorrente : JOSÉ GABRIEL VIEIRA RETAMERO
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 1999
Acórdão nº. : 106-11.011

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - EXS. 1993 a 1994. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo fixado não enseja a aplicação da multa prevista no artigo 999 do RIR/94 quando a declaração não apresentar imposto devido. Somente a partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - EX. 1995. A partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ GABRIEL VIEIRA RETAMERO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso relativamente às multas dos exercícios de 1993 e 1994 e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso em relação à multa do exercício de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente, justificadamente, a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

mf

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Recurso nº. : 118.998
Recorrente : JOSÉ GABRIEL VIEIRA RETAMERO

RELATÓRIO

JOSÉ GABRIEL VIEIRA RETAMERO, já qualificado nos autos, por meio de recurso protocolizado em 15/01/99, recorre da decisão da DRJ em CURITIBA/PR da qual tomou ciência pessoal em 23/12/98 conforme documento fl.31 verso.

À fl. 1 consta carta do recorrente ao Delegado da Receita Federal em Londrina, juntamente com cópias dos recibos de entrega das referidas declarações em 18/05/98, onde requer seja admitida a denúncia espontânea da infração uma vez que as declarações entregues não apresentavam imposto devido.

Em 18/10/98 foram emitidas notificações de lançamento de fls. 13, 14 e 15, para exigência da multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1993 a 1995, anos calendários de 1992 a 1994 entregues em 18/05/98.

Em sua impugnação de fls. 21/22, alega estar escudado na denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, citando acórdãos deste Conselho, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e em recurso especial do STJ.

A decisão recorrida mantém integralmente o lançamento constante da notificação, sob a seguinte ementa:

Exercícios de 1993 a 1995

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Multa por atraso na entrega da declaração – O contribuinte que, obrigado à entrega da declaração do IRPF, a apresenta fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, sujeita-se à multa estabelecida na legislação de regência do tributo, incorrendo a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, tendo em vista o descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.

Em seu recurso às fls. 34/35, repete as mesmas alegações de que encontra-se amparado pelo disposto no artigo 138 do CTN, denúncia espontânea, citando Geraldo Ataliba e um acórdão da CSRF de outubro de 1998 acatando a denúncia espontânea.

À fl. 36 consta cópia de documento específico para depósitos judiciais e extrajudiciais, correspondente à 30% da exigência fiscal de acordo com o despacho da divisão de arrecadação a fl. ,38.

Sem contra razões da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

VOTO

Conselheiro RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO, Relator

O recurso é tempestivo tendo em vista que foi interposto dentro do prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, com nova redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93, portanto dele tomo conhecimento.

Trata-se de imposição de multas aplicadas no caso de atraso na entrega da declaração de rendimentos relativa aos exercícios de 1993 a 1995 quando esta não apresenta imposto devido e a recorrente assume o fato de as ter apresentado a destempo, escudando-se na denúncia espontânea para afastar a aplicação da penalidade relativa a sua impontualidade.

O enquadramento legal para a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, está nos artigos 984 e 999 do RIR/94, o artigo 22 do D.L. 401/68, reproduzido no artigo 723 e 727 inciso I do RIR/80, o artigo 88, I II e § 1º a 3º da Lei 8.981/95 e artigo 30 da Lei 9.249/95.

O Decreto Lei n.º 401/68, em seus artigos 21 e 22 tratou tanto da multa para infrações sem penalidade específica (artigo 22, reproduzido no art.723 do RIR/80), como da multa por atraso na declaração de rendimentos quando o contribuinte demonstrar não haver auferido rendimentos tributáveis de acordo com as disposições legais (artigo 21, reproduzido no art.728, I do RIR/80).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Posteriormente o D.L. nº 2.303/86 revogou expressamente o artigo 21 do D.L. 401/68, ficando portanto sem base legal, a exigência da multa nos casos de declaração sem imposto devido.

Apesar de que o artigo 999 do RIR/94, ao tratar em seu inciso II da multa nos casos de declaração sem imposto devido, remeter para a multa estabelecida para as infrações sem penalidade específica, cuja base legal é o Decreto Lei n.º 401/68, artigo 22, observe-se que a entrega fora do prazo de declaração sem imposto devido consistia, até aquele momento, em infração com penalidade específica, qual seja, aquela estabelecida no artigo 21 "a" do Decreto lei 401/68.

A revogação da alínea "a" do citado artigo 21, pelo artigo 36 do Decreto-lei 2.30/86, eliminou a sanção para aquela infração, o que não autoriza que se utilize de outra penalidade, para uma infração que possuía penalidade específica, agora revogada.

Somente a partir de 1995, com a edição da Medida Provisória nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em seus artigos 87 e 88 é que foi instituída a multa por atraso nos casos de declaração sem imposto devido.

Em face disto, é entendimento deste órgão colegiado que após o Decreto-lei 2.030/86, até a Lei 8.981/95, não houve base legal para a exigência da multa por atraso na entrega da declaração sem imposto devido. Somente a partir do exercício de 1995, é que tal multa pode ser exigida.

Em relação ao exercício de 1995, o recorrente assume o fato de as ter apresentado a destempo, escudando-se na denúncia espontânea para afastar a aplicação da penalidade relativa a sua impontualidade.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Sobre o assunto, assim 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*:

***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)

O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, pelo Sujeito Passivo da obrigação tributária, da Declaração de Rendimentos, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica sub aludida.

Ao deixar vencer o prazo fixado em Lei, aplicável à todas as pessoas obrigadas a apresentação da declaração de rendimentos, caracterizou-se a infração, tomando o interessado obrigado ao pagamento da multa prevista.

A denúncia espontânea deve atender ao princípio geral da purgação da norma, que tem valor de reparação e cumprimento. Ao atingir o contribuinte em mora, impede a exigência da multa de ofício, cabendo-lhe apenas a exigência da multa de mora, demonstrando haver uma gradação na imposição de penalidades.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Dispensar a multa pelo atraso no cumprimento de obrigações tributárias significa anular este efeito de gradação das penalidades, colocando em igual situação o contribuinte que cumpriu suas obrigações no prazo estabelecido em Lei, e o que o fez a destempo.

Como bem fundamentado na decisão de primeira instância, pela falta de entrega da declaração, que se constitui em obrigação acessória, foi-lhe aplicada a multa regulamentar prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95, posto que esta está claramente definida, para a hipótese da entrega a destempo. Qualquer entendimento em contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais em apreço.

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:

“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.”

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, espontaneamente. 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 que defende o recorrente, estaria afastada pelo instituto da denúncia espontânea, ou seja, a cominação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, visto 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**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

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 coibir a impontualidade no cumprimento da obrigação acessória. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna no ordenamento jurídico-tributário.

Por outro lado o Código Tributário Nacional, em seu artigo 136, elege o princípio da responsabilidade objetiva por parte do sujeito passivo, uma vez que subtrai, para efeito de sua imputação, a intenção do agente. Entretanto, o artigo 138 do mesmo diploma legal expressamente dispõe que tal responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração.

Assim, se, por um lado, a responsabilidade tributária independe da intenção do agente, por outro lado, esse mesmo agente pode desta se eximir, caso denuncie espontaneamente a infração praticada e efetue o pagamento dos tributos devidos.

Neste caso, o conceito de espontaneidade implica a existência de um elemento dirigido pela vontade, e executado por uma ação livre e direcionada, com o intuito de sanar, no âmbito tributário, a irregularidade cometida.

O parágrafo único do artigo 138 do CTN abriga o entendimento acima, quando expressamente dispõe que somente se caracteriza como denúncia espontânea aquela efetuada antes do início de qualquer procedimento administrativo de fiscalização.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Poder-se-ia afirmar, portanto, que a denúncia espontânea exclui, de forma definitiva, a imputação de multa.

Ora, a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN tem por elemento essencial à sua configuração a prática de uma infração fiscal. Este imperativo encontra-se contido no parágrafo único do supra citado dispositivo legal.

A administração fiscal exige, nos recolhimentos efetuados após a data do vencimento das obrigações, a multa de mora, uma vez justificada a sua cobrança pelo atraso do pagamento do tributo no prazo devido. O pagamento efetuado em data posterior ao vencimento da obrigação é sempre feito espontaneamente por aquele que exerce o cumprimento desta; não há, porém, que se falar em "denúncia espontânea do atraso", porque este fato está implícito na própria efetivação do pagamento.

Em suma, a interpretação sistemática que se extrai do disposto no artigo 138 do CTN é que a denúncia espontânea elide tão-somente a imputação da multa de ofício.

O artigo 142 do CTN, quando conceitua o instituto do lançamento, o faz afirmando que o lançamento é ato privativo da autoridade pública competente e tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Inferre-se deste conceito, que a penalidade cabível, quando for o caso, será a multa de mora, na hipótese de o sujeito passivo ter apenas se constituído em mora, sem que tenha cometido qualquer infração tendente a prática de evasão fiscal; será a multa de ofício, se no ato administrativo de lançar forem

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

identificados procedimentos contrários às prescrições substantivas da lei, quanto à determinação da matéria tributável e do montante do tributo devido.

No mesmo sentido, o artigo 11 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF) expressamente dispõe que a notificação de lançamento, expedida pela administração fiscal, entre seus elementos essenciais, somente conterá a disposição legal infringida quando for o caso. Desta forma, a notificação de lançamento, expedida pelo órgão da administração, quando decorra tão-somente da inadimplência do sujeito passivo, será efetuada com todos os elementos necessários à sua regular validade e com a imputação da multa de mora, uma vez que esta não decorre do descumprimento de norma legal substantiva.

É de se acrescentar, ainda, que o ato administrativo de lançar, quando praticado através de auto de infração (art. 10 do Decreto n.º 70.235/72), tem como pressuposto essencial a descrição do dispositivo legal infringido e a indicação da penalidade aplicável. Esta exigência legal diferencia o auto de infração da notificação de lançamento, uma vez que, nesta última, a descrição da disposição legal infringida nem sempre é exigida, porque nem sempre é existente, o que vale por dizer que a notificação de lançamento pode ser expedida com multa de ofício, quando detectado o cometimento de infração, ou com multa de mora, quando efetivada após o vencimento da obrigação que deveria ter sido cumprida pelo sujeito passivo, ou sem qualquer penalidade, quando objetiva, tão-somente, a constituição de crédito tributário originário.

Tal entendimento ficou expresso no artigo 27 da Lei n.º 9.532/97, ao estabelecer que a multa de que trata o artigo 88 da Lei n.º 8.981/95 será exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, transcrevo trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

"Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a **exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), só tem sentido se referida à **responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede** (art. 137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do **agente** regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário." (Grifos do original).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

Por oportuno cabe salientar que o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão proferido no recurso especial de número 19388/GO, julgado em 03/12/98, deu provimento ao recurso, por unanimidade, por entender que a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso a declaração do imposto de renda.

Por todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos sem imposto devido nos exercícios de 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 20 outubro de 1999



RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO



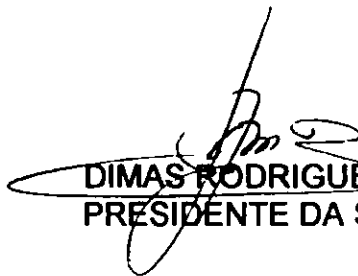
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.000882/98-34
Acórdão nº. : 106-11.011

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 20 DEZ 1999


**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE DA SEXTA CÂMARA**

Ciente em 20 DEZ 1999


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL