



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51  
Recurso nº. : 124.466  
Matéria : IRPF - EX.: 1999  
Recorrente : CASSIO ROBERTO CHASTALO  
Recorrida : DRJ em CURITIBA -PR  
Sessão de : 18 DE ABRIL 2001  
Acórdão nº. : 102-44.709


MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF – EX - 1999 – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE – A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN não se aplica às obrigações acessórias autônomas não vinculadas ao pagamento do tributo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASSIO ROBERTO CHASTALO.

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

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº. : 102-44.709  
Recurso nº. : 124.466  
Recorrente : CASSIO ROBERTO CHASTALO

## RELATÓRIO

O contribuinte foi autuado em 14 de abril de 2000 por entregar sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda relativa ao ano-calendário de 1998 fora do prazo normal, em 29 de fevereiro de 2000, fls. 4. O feito teve fundamentação legal nos artigos 788, 836, 838, 871, 926 e 964 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, art. 88 da lei n.º 8981/95, art. 30 da Lei n.º 9249/95, art. 43 da lei n.º 9430/96, art. 27 da lei n.º 9532/97 e art. 2.º da IN SRF n.º 25/97, e IN SRF n.º 91/97.

Juntados ao processo cópia da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, fls. 6 a 9; cópia do Aviso de Recebimento – AR, fls. 11 e tela on-line onde consta o lançamento e o valor do débito, fls. 12.

Em 12 de maio de 2000, tempestivamente, interpôs impugnação, fls. 1 a 3, alegando em síntese que a entrega de sua declaração ocorreu fora do prazo normal fixado em função de circunstâncias de ordem pessoal, mas antes de qualquer procedimento do Fisco e na forma preconizada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN. Entende que o referido artigo aplica-se à situação porque não impõe exceção à natureza da obrigação tributária, uma vez que o legislador quis poupar a atuação do Fisco e incentivar a regularização fiscal por iniciativa própria do contribuinte. Volta-se contra o valor da penalidade aplicada, pois entende que esta, por ser de natureza acessória, não poderia superar o saldo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº. : 102-44.709

do imposto a pagar; em sua ótica, ocorreu afronta ao princípio da equidade (bom senso) para o adequado cumprimento da norma. Pede a interpretação mais favorável prevista no artigo 112 do CTN, o cancelamento do auto de infração ou a redução da multa para o valor mínimo legal.

A Autoridade julgadora de primeira instância analisou o feito, em confronto com as alegações do contribuinte, e concluiu pela sua procedência, fls. 15 a 21. Afirmou estar o contribuinte obrigado a cumprir essa obrigação acessória por ter a propriedade de bens e rendimentos tributáveis no ano-calendário de 1998 ambos em valores superiores aos limites previstos na Instrução Normativa SRF n.º 148, de 15 de dezembro de 1998. Esclareceu que o percentual da multa incide sobre o imposto devido e não sobre o saldo do imposto a pagar, conforme disposto no artigo 4.º do referido ato normativo. Excluiu a espontaneidade solicitada por entender que o artigo 138 do CTN não se aplica às penalidades acessórias, extensivas a todos os contribuintes. Alicerçou esse entendimento nos esclarecimentos formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário por Aldemário Araujo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, que demonstram a inaplicabilidade da denúncia espontânea para o descumprimento da obrigação acessória. Também utilizou dos acórdãos n.º 101-85.160/93, 106-08.357, 102-43836 e 102-43047, e do voto do Conselheiro Romeu Bueno de Camargo da 6.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, em inúmeros processos, que negaram provimento a recursos para esse tipo de penalidade. Conclui pela improcedência dos pedidos de equidade, redução e cancelamento da penalidade, Decisão DRJ/CTA n.º 1139, de 30 de agosto de 2000.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº. : 102-44.709

Em 17 de outubro de 2000, tempestivamente, recorre ao Primeiro Conselho de Contribuintes trazendo as mesmas alegações apresentadas em primeira instância. Adiciona o entendimento de diversos autores e acórdãos do STF, RE 106.608-SP, do STJ, Resp 16.672-SP, e do 1.º Conselho de Contribuintes, 104.16.960, para robustecer seu entendimento quanto à exclusão de sua responsabilidade pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, fls. 25 a 32.

Efetuiu o depósito previsto no parágrafo 2.º do artigo 33 do Decreto n.º 70235/72, fls. 32.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº. : 102-44.709

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele tomo conhecimento.

A multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício de 1999, ano calendário de 1998, decorreu do contribuinte estar obrigado ao cumprimento da obrigação acessória e esta concretizar-se apenas em 29 de fevereiro de 2000, fora do prazo legal.

O contribuinte não atacou a incidência da penalidade pois concorda que realmente incorreu em infração quando entregou sua declaração de ajuste anual fora do prazo normal; todas as suas alegações referem-se a questões preliminares.

O artigo 112 do CTN, que dispõe sobre a interpretação mais favorável ao acusado em alguns casos de dúvida, é dispensável pois não se verifica qualquer questionamento quanto à penalidade uma vez que estão perfeitamente definidos o fato gerador, as condições, a base legal entre outros requisitos, conforme já esclarecido anteriormente no Relatório. Também não é utilizável na interpretação relativa às disposições do artigo 138 do CTN, uma vez demonstrado adiante inaplicável a exclusão da responsabilidade pelo instituto da denúncia espontânea no caso em tese.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51

Acórdão nº. : 102-44.709

O fato de a multa superar o saldo do imposto a pagar é perfeitamente normal. A declaração apresentada é de ajuste porque a tributação dos rendimentos de pessoas físicas pelo Imposto sobre a Renda passou ao regime de bases correntes a partir da Lei n.º 7450/85, ou seja, os rendimentos recebidos são tributados à medida em que vão sendo percebidos. Essa disposição leva o contribuinte a efetuar apenas um ajuste ao final de cada exercício e apurar um saldo de imposto a pagar ou a restituir. O total do imposto sobre a renda referente ao ano-calendário imediatamente anterior encontra-se no campo Imposto Devido da declaração. A penalidade pelo atraso na entrega das declarações de ajuste das pessoas físicas incide sobre o imposto devido e não sobre o saldo de imposto a pagar; atualmente limita-se a 20% desse valor (artigo 27 da Lei n.º 9532, de 10 de dezembro de 1997), respeitado o valor mínimo de que trata o parágrafo 1.º do artigo 88 da lei n.º 8981/95.

A espontaneidade solicitada em função do artigo 138 não pode ser deferida. Como exposto a seguir as penalidades relativas às obrigações acessórias autônomas não se encontram albergadas pelo referido texto legal.

Importante termos o conteúdo deste artigo antes de qualquer consideração.

“Artigo 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº. : 102-44.709

Inserido no Título II do CTN que trata da Obrigação Tributária, e no Capítulo V, específico para a Responsabilidade Tributária, não pode ser analisado isoladamente em vista das ligações existentes entre seu conteúdo e as partes envolvidas na formação da obrigação tributária.

A obrigação tributária é definida no artigo 113 do CTN como sendo principal ou acessória e a diferença entre elas reside no fato de que a primeira tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, enquanto a segunda, as prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou fiscalização.

Verifica-se que a primeira visa sempre a arrecadação, com o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, a segunda, ao contrário, decorre da legislação tributária e objetiva atender interesses do sujeito ativo para a administração dos diversos tributos.

Como se depreende do texto, o artigo não abrange as obrigações acessórias autônomas pois está voltado às penalidades punitivas vinculadas à obrigação tributária principal quando esta tenha por objeto o pagamento do tributo. A penalidade pelo atraso no cumprimento da obrigação acessória de entregar a declaração de ajuste anual não visa o pagamento do tributo mas suprir a administração tributária de meios para o controle e fiscalização.

O CTN aborda a questão da responsabilidade tributária por infração em seus artigos 136 a 138, de forma abrangente, pois define que esta independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10980.003557/00-51

Acórdão nº. : 102-44.709

efeitos do ato, salvo disposição de lei em contrário; estabelece os casos de imputação pessoal ao agente e aqueles passíveis de exclusão pela denúncia espontânea.

Excluir a responsabilidade, na forma prevista no artigo 138, do CTN, significa apartar a participação no ilícito tributário a fim de que o contribuinte ou responsável não se inclua na cobrança das penalidades punitivas. Verifica-se que o legislador quis permitir ao contribuinte faltoso eximir-se da responsabilidade pela infração de natureza tributária por comunicá-la ao poder fiscalizador antes de qualquer procedimento deste. Também teve o intuito de incentivar a vinda para a legalidade de atos e fatos jurídicos que estavam na marginalidade, considerando, obviamente, a limitada capacidade do sujeito ativo para levantar os ilícitos tributários. No entanto, mesmo excluída a responsabilidade, o tributo devido e os acréscimos moratórios (juros e multa moratória) devem ser recolhidos para sanar a irregularidade, se for o caso. Ou seja, a infração tributária deixa de ser atribuída a determinada pessoa, mas permanece a obrigação a ser cumprida em sua forma normal, prevista em lei. A expressão "se for o caso" reporta-se aos diversos tipos de infrações tributárias que não envolvem recolhimento de tributo, distintas das obrigações acessórias autônomas.

Denunciar significa dar conhecimento ou comunicar atos ou fatos jurídicos aos quais o sujeito ativo não tem acesso e nem lhe é permitido visualizá-los na documentação normal. Caso estivesse devidamente declarada ou constante da escrituração comercial a obrigação principal não seria objeto de denúncia espontânea pois passível de conhecimento do Fisco e sujeita aos acréscimos moratórios normais – juros e multa. No entanto, não estando na condição anterior e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº : 102-44.709

levantada por ação fiscal, a penalidade aplicada tem caráter punitivo e, conseqüentemente, maior índice. Esta última infração pode ser objeto de denúncia espontânea pois atende a intenção do legislador de trazer para a legalidade, espontaneamente, os atos jurídicos não conhecidos do Fisco.

As multas moratórias visam indenizar o Estado pelo atraso no pagamento do tributo devidamente declarado ao Fisco. Além de ter por algo que está legalmente apresentado ao Fisco ou prevista a mora em lei, tem percentual de incidência inferior porque visa apenas a indenização do Estado pela mora no cumprimento da obrigação. As multas punitivas, ao contrário, aplicam-se a tributos ou obrigações não declaradas (ilícitos tributários) ou declaradas de forma inexata, têm percentual de incidência elevado (até 150% nos casos de fraude do Imposto sobre a Renda) e a lei não sanciona o atraso.

As obrigações acessórias autônomas por decorrerem de lei, serem extensivas a todos que se encontram em uma determinada situação, e ter seu fato gerador ocorrido no momento do inadimplemento da condição, devem ser acompanhadas da multa moratória quando os prazos legais não são observados, pois, em sendo diferente, teríamos tratamento similar para situações distintas. A lei, então, levaria a um contra-senso ao ser editada com intuito de trazer o contribuinte para o âmbito da legalidade, como foi o espírito do legislador ao inserir o artigo 138 no CTN, e a sua prática incentivar a existência de infratores na mesma condição do contribuinte que cumpre suas obrigações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10980.003557/00-51  
Acórdão nº : 102-44.709

Como citado no início, a obrigação acessória permite ao Fisco o controle da arrecadação e fiscalização, e o seu não cumprimento retarda o desencadeamento de determinadas ações, portanto perfeitamente cabível a compensação do atraso em forma de penalidade pecuniária moratória.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ vem mantendo essa penalidade adotando linha já comentada de que o referido artigo não alberga as obrigações acessórias, conduta meramente formal. O seu objetivo são as penalidades vinculadas às obrigações principais de natureza tributária. Cito o acórdão relativo ao REsp n.º 246.302-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 30/10/2000, e o acórdão referente ao REsp n.º 265378/BA, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 25/09/2000, cuja ementa transcrevo abaixo.

“Mandado de Segurança. Tributário. Imposto de Renda. Atraso na entrega da Declaração. Multa Moratória. CTN, artigo 138. Lei 8981/95 (art. 88).

1. A natureza jurídica da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda (Lei 8981/95) não se confunde com a estadeada pelo artigo 138, CTN, por si, tributária. As obrigações autônomas não estão alcançadas pelo artigo 138, CTN.

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso provido.”

Como demonstrado não se aplica a exclusão da responsabilidade prevista no artigo 138 do CTN para a infração de entregar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda fora do prazo fixado. Voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 18 de abril de 2001

  
NAURY FRAGOSO TANAKA