



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
RECURSO Nº. : 112.385
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1995
RECORRENTE : ROBERTO GUSTAV WESTERICH (FIRMA INDIVIDUAL)
RECORRIDA : DRJ em SANTA MARIA (RS)
SESSÃO DE : 25 de fevereiro de 1997.
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ROBERT GUSTAV WESTERICH (FIRMA INDIVIDUAL)**

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 a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Roberto William Gonçalves (Relator) e José Pereira do Nascimento que proviam o recurso. Designado o Conselheiro Elizabeto Carreiro Varão para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

ELIZABETO CARREIRO VARÃO
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 MAR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON MALLMANN, WALMIRA LHANESA VASCONCELLOS FRANÇA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330
RECURSO Nº. : 112.385
RECORRENTE : ROBERTO GUSTAV WESTERICH (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

Inconformado com a decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria, RS, que considerou improcedente sua impugnação à exação de fls. 02, o contribuinte em epígrafe, nos autos identificado, recorre a este Colegiado.

Trata-se de notificação de lançamento, ciência em 05.10.95, correspondente à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1995, período base de 1994, ao amparo do artigo 88, II e § 1º, b, da Lei nº 8.981/95. A declaração em questão foi entregue a destempo, porém, espontaneamente, em 10.07.95, fls. 04.

Ao impugnar a exigência o contribuinte argumenta que:

- trata-se de micro empresa, isenta do imposto, que, involuntariamente, não por má fé, deixou de entregar a declaração na data aprazada, 30.05.95, dada a inexistência de material nas livrarias da região e a prorrogação do prazo de entrega do Formulário I, o que levou à confusão quanto à prorrogação de prazo também para aquelas empresas que apresentassem a declaração no Formulário II;

- na época da entrega da declaração não existiam Formulários II disponíveis, o que motivou o SINDIMICRO a enviar correspondência à SRF em Porto Alegre, solicitando prorrogação do prazo da entrega, sem a multa de 500 UFIR, cópia anexa;

- face à situação o Delegado da Receita Federal em Passo fundo, RS, autorizou a entrega das declarações das empresas isentas até 30.07.95, conforme ofício nº 01-163/95-DRF/PF, anexado aos autos;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

No mérito, argüi que o artigo 88 a Lei nº 8.981/95 somente poderia ter vigência a partir de 1996, conforme prescrição do artigo 150 do CF/88, se devida a multa seria aquela prevista no artigo 999, II do RIR/94; não a fixada no dispositivo legal mencionado.

A autoridade monocrática mantém o lançamento com fundamento no artigo 88 da Lei nº 8.981/95 e sob os argumentos, em síntese de que:

- a multa prevista no artigo 999, II, do RIR/94 somente é aplicável a declarações entregues fora do prazo anteriores àquela do exercício de 1995;

- o Delegado da Receita Federal em Passo Fundo indeferiu o pedido de prorrogação de prazo à apresentação das declarações, prorrogação somente admissível nas hipóteses previstas no Parecer Normativo SRF/CST nº 23/78;

- o artigo 150 da CF/88 veda a cobrança de tributo instituído no mesmo exercício financeiro; não de penalidade pecuniária, para a qual não se aplica o princípio da anterioridade.

Na peça recursal o sujeito passivo reitera os argumentos impugnatórios, transcrevendo inclusive matéria do jornal Zero Hora, a respeito da situação que afetou as micro empresas da região sul.

Em cumprimento ao artigo 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procuradoria Seccional da Fazenda apresenta suas contra razões na mesma linha de argumentação da autoridade recorrida, às fls. 27/30.

É o Relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, RELATOR

A tempestividade do recurso foi reconhecida pela autoridade preparadora, conforme fls. 30. Portanto, dele tomo conhecimento.

Em matéria de imposição tributária, na qual o Estado, sujeito ativo, e autor e seu único beneficiário, a observância do pressuposto da estrita legalidade, insito no processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da União, é inarredável. Nessa ótica, portanto, examino o feito.

Em preliminar, ocioso 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. Aliás, o artigo 146 de nossa Carta Magna defere à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

É o caso da Lei nº 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, para que este, em matéria tributária, não assuma ante o primeiro a figura de verdadeiro Leviatã, a que se referia Hobbes.

Ora, se o artigo 136 da Lei nº 5.172/66 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. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

Ora, a imposição de penalidade é coibida ante o espontâneo procedimento do sujeito passivo, por expressa disposição de lei complementar, não pode simples lei ordinária, como a lei nº 8.981/95, estravar tal limite, como pretendido pela autoridade recorrida.

Importante mencionar que se 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 intérprete ou aplicador da lei distinguir onde esta não distingue.

Perpetrada, por exemplo, a última hipótese e olvidar-se-á inclusive a clara regra de interpretação 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, § ú, C.T.N.)?

Na mesma linha, por que razão o artigo 138 da Lei nº 5.172/66, em seu § ú, 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, § ú, do C.T.N.

Aliás, artigo 14 da Lei nº 4.154/62 (RIR/94, artigo 877), não revogado pela Lei nº 8.981/95, apenas corrobora tal entendimento, ao inadmitir a espontaneidade acaso o sujeito passivo tenha sido notificado do início do procedimento de ofício. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70

ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

De outro lado, anteriormente à Lei nº 8.981/95 e Medida Provisória nº 812/94, que lhe deu origem, vigorava a regra explicitada nos artigos 17 do Decreto-lei nº 1.967 e 8º do Decreto-lei nº 1.968, ambos de 1982, reproduzida na 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 rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado.

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 nº 1.967/82 e 8º do Decreto-lei nº 1.968/82, reiterado no inciso I do artigo 88, deixava de ser aplicado quando concretizada a hipótese prevista no artigo 138 do C.T.N., conforme remansosa jurisprudência deste Colegiado, explicitada em inúmeros Acórdãos, dentre os quais reproduzo o Acórdão nº 104-9.205, desta Câmara, e o de nº 102.28.952, da 2a. Câmara deste Conselho de Contribuintes, assim ementados:

“IRP - 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. (Ac. 104.9.205)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

“IR - MICROEMPRESA - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - Não cabe aplicação da multa à microempresa por descumprimento de obrigações acessórias diferentes das previstas no Estatuto da Microempresa, aprovado pela Lei nº 7.256/84.”
(Ac. unânime nº 102.28.952, de 26.04.94, DOU I, de 23.02.95, página 2.524).

Ora, se para declaração de rendimentos com imposto devido, o qual traduzia efetivo crédito tributário em favor da União, o procedimento espontâneo, porém fora de prazo de sua entrega, excluía a aplicação da penalidade reiterada no artigo 88, I, da Lei nº 8.981/95, que tratamento proporcionar à declaração de contribuinte, como a micro empresa, isento do imposto, a qual traduz mera formalidade, não repercutindo a priori, em qualquer crédito tributário em favor da União, entregue fora de prazo, porém, espontaneamente, isto é, sem a 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 nº 8.981/95, 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 se razão o próprio artigo 88, em seu § 2º, expressamente determina que a aplicação da penalidade, independentemente de seu montante (seja este de 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 espontâneo, qualquer procedimento subsequente do sujeito passivo (C.T.N., artigo 138, § ú). Tal proposição é taxativa no diploma legal em causa. “verbis”:

“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).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

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.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu arrazoado torna explícita a fragilidade da autuação face à inexistência da prévia iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Ao apresentar suas contra razões a ilustre Procuradora transcreve em seu texto o artigo 88 da Lei nº 8.981/95 e seus parágrafos 1º e 3º, relacionados à infração.

Entretanto, omite o § 2º do mesmo artigo. Exatamente aquele que vincula a aplicação da penalidade à prévia observância do disposto no artigo 138, § único, do C.T.N. Ora, o § 2º não é ordenamento jurídico isolado. Sim, parte integrante do artigo 88 a ele vinculado.

Mesmo no âmbito do Poder Judiciário o próprio Supremo Tribunal Federal tem repellido 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 22.04.88, pág. 9.086).

De outro lado, como é sabido, o Poder Jurisdicional em nosso País, isto é o poder de decidir em definitivo um litígio, ainda que entre o Estado e o cidadão, e de impor tal decisão à parte vencida, ainda que pela força, é unitário, está afeto exclusivamente ao Poder Judiciário.

Ora, inúmeros são os pronunciamentos quer da Consultoria Geral da República, quer da Procuradoria da República, como efeito vinculante sobre a Administração, de que os atos administrativos não podem estar em inútil conflito com reiteradas decisões judiciais a respeito da determinada matéria.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

Cite-se, a exemplo o Parecer C13/60, de 13.12.60, não revogado, da Consultoria Geral da República. E, mesmo no âmbito do Ministério da Fazenda, o recente Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de lavra do ilustre Procurador LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, o qual, em seu inciso 35 ressalta que “a convergência entre os Atos da Administração e as decisões judiciais é um objetivo sempre a ser perseguido”.

“Last but not least”, no presente caso há, ainda a considerar ofício nº 01.163/95-DRF/PF, anexado aos autos, através do qual a autoridade administrativa, que autoriza a entrega de declarações isentas fora de prazo, sem comprovação da quitação da multa, a qual será notificada posteriormente ao contribuintes que assim procederem, tornando evidente o procedimento a posteriori da administração, em conflito aberto com o disposto no artigo 138 do C.T.N, antes mencionado.

Nessa linha de juízos, ante o pressuposto da estrita legalidade, mencionado na inicial, e face ao artigo 138 e seu § ú da Lei nº 5.172/66 e artigo 88, § 2º da Lei nº 8.981/95, dou provimento ao recurso. Canelo o lançamento.

ROBERTO WILLIAM GONÇALVES



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

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.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11030/001.639/95-70
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.330

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 25 de fevereiro de 1997.


ELIZABETO CARREIRO VARÃO