



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Recurso nº. : 14.445  
Matéria : IRPF - Exs: 1994 e 1995  
Recorrente : CLÁUDIA RIBEIRO SCHNEIDER VIEIRA  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 05 de junho de 1998  
Acórdão nº. : 104-16.391

IRPF - EX. 1994 - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA - Incabível a aplicação da multa prevista no artigo 999, II c/c, 984 do RIR/94, constatada a entrega intempestiva da declaração de rendimentos de pessoa física, por não se tratar de penalidade específica.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Lei nº. 8.981/95, art. 88, e CTN, art. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº. 8.981/95 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLÁUDIA RIBEIRO SCHNEIDER VIEIRA.

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

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 21 A60 1998



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

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº : 104-16.391  
Recurso nº : 14.443  
Recorrente : CLÁUDIA RIBEIRO SCHNEIDER VIEIRA

*M. Schneider*

## RELATÓRIO

CLÁUDIA RIBEIRO SCHNEIDER VIEIRA, jurisdicionado pela DRJ em Juiz de Fora - MG, foi notificada do lançamento que lhe exige o recolhimento da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos - IRPF/1994, no valor equivalente a 97,50 UFIR.

Em relação ao segundo lançamento, o recolhimento da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1995, é o equivalente a 200,00 UFIR.

Irresignada, a interessada apresentou impugnação tempestiva, alegando em síntese:

“Solicita o cancelamento dos lançamentos antes citados, alegando, em síntese, que a entrega das referidas declarações de rendimentos foi efetuada fora do prazo, mas espontaneamente, antes de qualquer procedimento administrativo, estando-se, em ambos os casos, amparado pelo instituto da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional - Lei 5172/66.”

Ciente da decisão monocrática, fls. 13/18, a interessada interpôs recurso voluntário a este Colegiado, que foi lido na íntegra em sessão

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

VOTO

Conselheira MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, Relatora

O recurso está revestido das formalidades legais, merecendo ser conhecido.

A contribuinte entregou sua declaração de rendimentos pessoa jurídica fora do prazo estipulado e inconformada com a aplicação da multa prevista no artigo 984 do RIR/94, requer o benefício da denúncia espontânea com amparo do artigo 138 do CTN.

A autoridade tributária, não tem a faculdade de dispensar a multa pela entrega da declaração de rendimentos fora do prazo, nem tampouco fechar os olhos ao atraso do cumprimento do prazo estabelecido, mesmo no caso em que não há imposto a pagar ou a receber.

Quanto à denúncia espontânea com amparo do art. 138 do CTN, não se enquadra no caso em tela, vez que a multa aplicada é moratória prevista em lei, com caráter indenizatório pelo atraso do cumprimento da obrigação, enquanto que o artigo 138 do CTN faz menção à exclusão da responsabilidade pela infração razão pela qual, tal tese deve ser rejeitada, pois acolher a pretensão da contribuinte, equívale a negar o caráter moratório da multa aplicada.

A tenta às razões de defesa contidas no recurso a este Colegiado, vejo que a razão pende para a contribuinte, vez que a base legal que ampara a multa aplicada é genérica, portanto, não há como reconhecer o alegado direito da Fazenda Nacional, por falta de determinação legal específica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Ademais, a jurisprudência deste Colegiado já tem posição definida sobre a matéria em tela, conforme demonstram os seguintes Acórdãos:

- O Acórdão nº 101-79.964, de 16 de abril de 1990, da lavra do ilustre Conselheiro da Primeira Câmara, Raul Pimentel, sintetizado na ementa:

"IRPJ - MICROEMPRESA - MULTA POR INFRAÇÃO AO RIR SEM PENALIDADE ESPECÍFICA - Não enseja a cobrança da multa prevista no artigo 723 do RIR/80 o fato de a microempresa não ter apresentado espontaneamente a declaração de rendimentos no prazo legal."

- O Acórdão nº 102-26.605, julgado em 08 de novembro de 1991, cujo Relator foi o Conselheiro Jackson Schneider, da Segunda Câmara, com a seguinte ementa:

"IRPJ - MICROEMPRESA - MULTA POR INFRAÇÃO AO RIR/80 - PENALIDADE ESPECÍFICA - A falta de declaração de rendimentos, ou a sua entrega extemporânea, não dá ensejo a cobrança da penalidade prevista no artigo 723 do RIR/80, por não constar das obrigações acessórias expressamente previstas em Lei."

Tanto os membros da Primeira Câmara como os da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, acordaram em decidir por unanimidade de votos a questão.

- O Acórdão nº 102-26.327, do Conselheiro Kazuki Shiobara:

"IRPJ - MICROEMPRESA - MULTA POR INFRAÇÃO AO RIR SEM PENALIDADE ESPECÍFICA - Não enseja a cobrança da multa prevista no artigo 723 do RIR/80 o fato de a microempresa não ter apresentado espontaneamente a declaração de rendimentos no prazo legal."



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

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Também julgado por unanimidade de votos.

Em nosso entendimento, o que prevalece é a aplicação do artigo 984 do RIR/94, por não se tratar de dispositivo legal específico, ao contrário, é norma genérica que abrange todas as infrações contidas no atual Regulamento do Imposto de Renda, em substituição ao artigo 723 do RIR/80, em que a matriz legal de ambos é o Decreto-lei nº 401/68, artigo 22.

A entrega da Declaração de Rendimentos pelas pessoas físicas e jurídicas é obrigação legal, e a falta ou atraso em seu cumprimento enseja na cobrança de multa. A penalidade aplicável, encontra-se disciplinada, a partir de 1º de janeiro de 1995, pela Lei nº 8.981, que "Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.", e, em especial no disposto no seu artigo 88, 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 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 pessoas jurídicas;

§ 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento de multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado



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

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

§ 3º - As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e o art. 60 da Lei 8.383, de 1991, não se aplicam às multas previstas neste artigo.

§ 4º - (Revogado pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995.)"

As normas sobre o valor das penalidades em vigor foram bastante divulgadas, tendo constado das instruções para preenchimento de declarações de ajuste, sendo o prazo de entrega destas, em 1995, prorrogado, para superar quaisquer dificuldades que pudessem ter ocorrido na obtenção de formulários e disquetes.

Não pode prosperar, também a assertiva de que, correspondendo a entrega de Declaração uma obrigação acessória, a penalidade decorrente de seu não cumprimento somente subsistiria no caso de haver infração referente á obrigação principal. Ou seja, não incidiria nos casos em que não houvesse apuração de imposto devido.

A exigência de multa não se confunde com a apuração de imposto de renda. O fato gerador da penalidade é o atraso no cumprimento da obrigação de prestar informações ao fisco. A obrigação acessória converte-se em obrigação principal, conforme disposto no § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

**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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Por outro lado, não pode prosperar o entendimento de alguns, que pretendem caracterizar a cobrança da multa como um confisco. A multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

A Constituição de 1988, veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, pelo que nem mesmo cabe a discussão sobre este tópico, haja visto tratar-se, nos presentes autos, de multa, penalidade pecuniária prevista em lei, conforme transcrito acima.

Apenas a título de ilustração, transcreve-se definição constante da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional: "Artigo 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sobejamente demonstrada a legalidade da cobrança da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda, citados os dispositivos legais em que se fundamenta, a sua natureza de obrigação acessória e a decorrente impossibilidade de enquadrá-la como "confisco", cabe, finalmente, verificar se a ela pode ser oposta a figura da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

O mestre ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o artigo acima transcrito (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 2ª Edição), assim se manifesta:

**"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 § única 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 amplianda*."

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),



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

"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.

.....

Em qualquer dos casos, é a *confissão* o reconhecimento da verdade feita pela própria pessoa diretamente interessada nela, quer no civil, 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 AURÉLIO, *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. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

obrigatoriedade do pagamento independe de que 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 á fiscalização no exercício pleno de seu dever.

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

Cabe, finalmente, verificar se a citada lei contém algum dispositivo que dê guarida à tese da exclusão das microempresas do cumprimento da exigência. Contrariando o pretendido, a disposição contida no artigo 87 é taxativa:

“Artigo 87 - Aplicar-seão às microempresas as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas.”

Considerando que a ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido á entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso, ou especificamente o cálculo do valor da multa cobrada;

Entretanto, este mês, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciou a matéria em tela que teve como relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes que através do Acórdão CSRF/01-02.369, destacou em seu voto os seguintes argumentos:

“Se o contribuinte não apresenta sua declaração de rendimentos e o fisco tem conhecimento desse fato, pode, desde logo, multá-lo. A administração pode também, investigando essa possibilidade, intimá-lo para apresentar informações a respeito e o contribuinte apresentá-la. Nas duas situações, o sujeito passivo estará sujeito à penalidade em foco , pois o fisco, nas duas hipóteses, tomou a iniciativa prevista no parágrafo único do art. 138 do CTN



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Não diz a lei que o contribuinte que cumpra a obrigação, antes de qualquer procedimento do fisco, não se eximirá da sanção.

Se o fizesse, estaria em conflito com a lei complementar e a sua inconstitucionalidade seria manifesta.

Como a lei não cometeu essa heresia, sua interpretação há de ser feita em consonância com as diretrizes da lei hierarquicamente superior, dentro da sistemática legal em que se insere. Logo, o seu comando deve ser assim entendido: a pessoa física ou jurídica estará sujeita à multa ali prevista, quando não apresentar sua declaração de rendimentos ou quando a apresentar fora do prazo, ficando, todavia, eximida da multa se cumprir a obrigação antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa.

Não há, pois, conflito da Lei nº. 8.981/95 com o art. 138 do CTN. O conflito é da interpretação dada a essa lei pelo fisco e pela Câmara recorrida com art. 138 do CTN. "Data vênia", por via de interpretação, dá-se à legislação um sentido que ela não possui.

É irrelevante para o art. 138 que a infração seja de natureza substantiva ou formal. Ele se aplica a ambas. A melhor Doutrina é uníssona nesse entendimento (Rubens Gomes de Sousa, "in" Compênio de Legislação Tributária; Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário; Fábio Fanucchi, no seu Curso de Direito Tributário Brasileiro; Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro; e Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro). E nesse sentido o pronunciamento da Primeira Turma do STF, à unanimidade, no RE nº. 106.068-SP, no voto do Presidente e Relator, Ministro Rafael Mayer, e no acórdão unânime da 2ª Turma do STJ-R. Esp. 16.672-SP-Rel. Ministro Ari Pargendler - DJU, de 04/03/96, p. 5.394 e IOB - Jurisprudência, 9/96, dentre outros pronunciamentos do Poder Judiciário, e a própria Jurisprudência Administrativa.

Realmente não seria lógico e de bom senso que o legislador permitisse a denúncia espontânea para a falta de pagamento de imposto e não a aceitasse para as infrações de ordem formal., como bem assinala o ilustre Conselheiro Waldyr Pires de Amorim, no voto que conduziu o Acórdão nº. 104-09.137 e que foi adotado nos acórdãos paradigmas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000200/96-98  
Acórdão nº. : 104-16.391

Por fim, cumpre consignar que o conceito jurídico prevalece, na interpretação do Direito, sobre o sentido comum da palavra. E sob esse enfoque o vocábulo **denúncia**, segundo De Plácido e Silva, em sua consagrada obra "Vocabulário Jurídico", tem a seguinte definição:

"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."

Igualmente, José Naufel, "in" Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, conceitua o termo denúncia:

"DENÚNCIA - Ato ou efeito de denunciar. Ato, Verbal ou escrito, pelo qual alguém leva ao conhecimento da autoridade competente, um fato irregular contrário à lei, à ordem pública ou a algum regulamento, suscetível de punição."

Por tais razões, passo a adotar o entendimento da C.S.R.F., razão pela qual oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de junho de 1998

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE