



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
RECURSO Nº. : 112.405  
MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1995  
RECORRENTE : PROTEÇÃO E VESTUÁRIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ em JUIZ DE FORA (MG)  
SESSÃO DE : 26 de fevereiro de 1997  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

**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 **PROTEÇÃO E VESTUÁRIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

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 CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410  
RECURSO Nº. : 112.405  
RECORRENTE : PROTEÇÃO E VESTUÁRIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

**RELATÓRIO**

Irresignado com a decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, MG, que considerou improcedente sua impugnação à exação de fls. 10, o contribuinte em epígrafe, nos autos identificado, recorre a este Colegiado.

Trata-se de notificação da multa a que se reporta o artigo 88 da Lei nº 8.981/95, tendo em vista que, em cumprimento de obrigação acessória, o sujeito passivo apresentou espontaneamente, porém, a destempo, sua declaração relativa ao exercício de 1995.

Insurgiu-se o contribuinte contra a penalidade sob o argumento de procedimento espontâneo, previamente à exigência administrativa, fundado nos artigo 138 do C.T.N..

A autoridade "a quo" mantém o lançamento, sob os argumentos de que :

- a aplicação de penalidade não se confunde com o conceito de tributo, para os efeitos do artigo 116 da Lei nº 8.981/95 e artigo 150, II da Constituição Federal de 1988;

- o fato de o contribuinte confessar que está em mora no cumprimento da obrigação acessória não tem validade jurídica de que tal fato se evidencia por si só, não assumindo contornos de uma denúncia espontânea (SIC!);

- o obrigação acessória torna-se obrigação principal, nos termos do artigo 113 do

C.T.N.;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14

ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

- o atraso na entrega da declaração atinge de forma irreversível a administração pública, que não se repara pela simples auto denúncia ou qualquer outra conduta positiva posterior (SIC!);

- a intenção do legislador quando da formulação do artigo 88 da Lei nº 8.981/95 foi estabelecer duas situações distintas atingidas pela mesma sanção: a falta de apresentação da declaração de rendimentos e sua apresentação fora do prazo;

Na peça recursal o sujeito passivo fundado na decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 80, página 104/113), da não distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, para efeitos do C.T.N. e em alentada jurisprudência, inclusive do 2º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 202-04.907, de 26.03.92, cuja ementa é reproduzida nos autos, reitera os argumentos impugnatórios acerca dos efeitos de seu procedimento anteriormente a qualquer iniciativa de ofício face ao artigo 138 do C.T.N.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, ratificando os argumentos decisórios em sua contra razões às fls. 47/49, pugna pela manutenção da exigência.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, RELATOR

Tomo conhecimento do recurso, dado atender às condições de sua admissibilidade.

Em preliminar, são equivocados os argumentos da autoridade recorrida a respeito da imprestabilidade jurídica da denúncia espontânea:

- a nível tributário administrativo, aceito o argumento, qual a validade, objetivo ou finalidade do artigo 138 do C.T.N., lei complementar, se este, mesmo em situações de efetivo prejuízo ao Tesouro Nacional, exclui a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido, se for o caso?

- a própria Administração Superior da Secretaria da Receita Federal já se manifestara sobre os efeitos da denúncia espontânea, conforme Parecer Normativo nº 61/79;

- tanto este como os demais Conselhos de Contribuintes tem, à miude, de manifestado a respeito dos óbvios efeitos da denúncia espontânea em termos tributários. Dentre seus inúmeros Acórdãos a respeito da matéria, cito o de nº 202.04.907, “*verbis*”:

*“DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Quando o sujeito passivo, mesmo a destempo, toma a frete do Fisco e voluntariamente entrega os formulários, cumpriu a prestação e está excluída a responsabilidade e afastada a exigência da multa. É o comando gravado no ânimo do art. 138 do C.T.N..”;*

- a nível do Poder Judiciário basta mencionar recente Acórdão do Tribunal de Justiça, 1a. Turma, Relator Ministro Milton Pereira, Resp. 9.241-0 PR 02.09.92, RSTJ 37/394:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

“Sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição da multa. Exigi-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da DENÚNCIA ESPONTÂNEA e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade tributária, principal objetivo da atividade fiscal.”

Igualmente equivocado o argumento de que a penalidade acessória se torna obrigação principal, portanto, somente extinta se quitado o crédito tributário. Ora:

- de um lado, obviamente, não se confunde tributo com penalidade;

- de outro lado, o artigo 138 da C.T.N. explicita a exclusão a responsabilidade pela denúncia espontânea, independentemente de se tratar de obrigação principal ou acessória, ligando-a apenas e tão somente ao pagamento, se for o caso, do pagamento do tributo devido.

- por comezinho princípio jurisprudencial não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue; principalmente para os efeitos do artigo 138 do C.T.N., conforme Acórdão aposto pelo S.T.F. no RE 79.625, antes mencionado.

No mérito, ocioso mencionar que o próprio artigo 88 da Lei nº 8.981/95, ao instituir a penalidade, delimita as condições de sua aplicação, em consonância com o disposto no artigo 138 da Lei nº 5.172/66: o procedimento de ofício da autoridade administrativa, anteriormente à ação espontânea, ainda que a destempo, do sujeito passivo. É o que expressamente prevê o § 2º, “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 anterior aplicado.”(grifo não do original)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

Portanto, quer para a imposição da própria penalidade, quer para seu eventual agravamento, o claro pressuposto legal de sua imposição é o mesmo: a prévia intimação do sujeito passivo.

Importante ressaltar que se a Lei nº 8.981/95 é coerente com o C.T.N., este não faz distinção entre infração ligada a obrigação principal e obrigação acessória, como mencionado.

Ora, se a objetividade inerente à legislação tributária inadmite interpretações equivocadas e unilaterais de seus dispositivos, em benefício exclusivo da arrecadação tributária, que se dirá de expresso dispositivo legal ?

De outro lado, a mesma Lei nº 5.172/66 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. 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, anteriormente a tal procedimento, sua responsabilidade funcional (artigo 142, § ú, C.T.N.)?

Na forma do artigo 146, II, da Carta Constitucional de 1988, cabe à Lei Complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Ora, se o C.T.N. assume essa natureza, não pode simples lei ordinária estravar seus limites, inclusive, como no presente caso, aquele imposto por seu artigo 138, exigindo penalidade onde ela não seja exigível.

Também na hipótese de infração conhecida, porque o próprio C.T.N. não as distingue, evidencia-se, 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

Aliás, o artigo 14 da também Lei ordinária 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.

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 mesmo 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, assim ementado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

***“IRPJ - 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.”***

Além do Acórdão nº 202.04.907, de 05.11.92, trazido aos autos o pelo sujeito passivo, igual entendimento foi reproduzido no Acórdão unânime nº 102.28.952, de 26.04.94, “*verbis*”:

***“IRPJ - MICROEMPRESA - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - Não cabe aplicação da multa à microempresa por descumprimento de obrigações acessórias diferentes das previstas no Estatuto das Micro empresas, aprovado pela Lei nº 7.256/84.”***

Inequivoco 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..

Forçoso, pois, concluir-se que, 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).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

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.

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”, insustentável o argumento de irreversibilidade de eventual prejuízo à administração pública, em que pese sua entrega a destempo, de declaração de rendimentos de contribuinte isento! Porquanto:

- o artigo 138 do C.T.N. não levanta tal hipótese para excluí-la dos efeitos nele cominados, sendo vedado ao intérprete distinguir onde a lei não distingue;

- obviamente, a imposição tributária, aí incluídas suas eventuais penalidades, não pode se fundar sobre hipóteses, por lhe faltar legalidade objetiva;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

Nessa linha de juízos, ante o pressuposto da estrita legalidade 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.

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, overlapping strokes that form a stylized representation of the name Roberto William Gonçalves.

**ROBERTO WILLIAM GONÇALVES**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

**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. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

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. : 13629/000.518/95-14  
ACÓRDÃO Nº. : 104-14.410

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.

  
ELIZABETE CARREIRO VARÃO