



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13807.004567/99-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2002-001.670 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2019  
**Recorrente** JOSE ALVES DA SILVA FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 1996

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.  
LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO  
RETROATIVA

A norma que institui a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória no presente caso só foi introduzida no ordenamento jurídico pela IN RFB 1.0007/2010, devendo ser aplicado o teor alínea “a” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Virgílio Cansino Gil (relator), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Thiago Duca Amoni.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil - Relator

(documento assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fl. 26) contra decisão de primeira instância (fls. 22/23), que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em razão da riqueza de detalhes, adoto o relatório da r. DRJ, que assim diz:

*O contribuinte acima identificado insurge-se contra o lançamento do Auto de Infração de fl. 02, que lhe exige multa por atraso na entrega da declaração, referente ao ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 165,74.*

*Em sua impugnação à fl. 01, o contribuinte solicita a retificação do lançamento para o cancelamento da referida multa, por considerá-la indevida.*

O resumo da decisão revisanda está condensado na seguinte ementa do julgamento:

***MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO***

*A entrega da declaração de ajuste anual após o prazo fixado, estando o contribuinte obrigado à sua apresentação, enseja a aplicação da multa por atraso.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando que:

- a DAA foi entregue na Agência 0877-6 (Vila Diva) do Banco do Brasil no dia 22/04/1997, portanto, 08 (oito) dias antes do final do prazo de entrega;
- se houve algum erro, este ocorreu no Banco do Brasil ou na Receita Federal, não podendo ser penalizado por isso.

Junta recibo de entrega da declaração e requer o cancelamento do Auto de Infração.

Em 21/06/2001, o julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora se manifeste sobre a autenticidade do documento de fl. 22 (em papel, correspondente à fl. 27 após digitalização do processo).

É o relatório. Passo ao voto.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Virgílio Cansino Gil, Relator.

Recurso Voluntário aviado a modo e tempo, portanto dele conheço.

O contribuinte foi cientificado em 13/11/2000 (fl. 25); Recurso Voluntário protocolado em 08/12/2000 (fl. 29), assinado pelo próprio contribuinte.

Em resposta à diligência (fl. 41), Daniel Alvarez Jordon, Auditor Fiscal da Receita Federal, informou não haver cópia do recibo de recepção da declaração pela agência bancária e que no arquivo consta apenas o espelho da declaração (fl. 38), cuja data de recepção é de 23/06/1998.

Responde o contribuinte nestes autos, pela seguinte infração:

- a) Multa por Atraso na Entrega da Declaração.

Relata o Sr. AFRF:

*FOI LANÇADA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE R\$ 165,74.*

*A MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO REDUZIU O VALOR DE SUA RESTITUIÇÃO.*

A r. decisão revisanda, julgou improcedente, assim se manifestando:

*Assim, estando o contribuinte obrigado à apresentação da referida declaração e tendo cumprido a obrigação com atraso, não há como desobrigá-lo da multa imposta.*

Irresignado o contribuinte maneja recurso próprio, combatendo o mérito.

O referido processo foi baixado em diligência para que, a unidade preparadora, prestasse informações a respeito do documento de fl. 22.

Em resposta a autoridade fiscal informa que, “verificou-se não haver cópia do recibo de declaração pela agência bancária”. Constando dos arquivos apenas o espelho da mencionada declaração, cuja data de recepção é de 23/06/1998, conforme documento anexo.

Assim nesta quadra de entendimento, não carece de reparos a r. decisão primeira.

Isto posto, e pelo que mais consta dos autos, conhecimento do Recurso Voluntário, e no mérito nega-se provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Thiago Duca Amoni, Redator designado.

Com a devida vênia, divirjo do entendimento do relator.

O Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/66) diferencia, expressamente, a obrigação tributária principal da obrigação tributária acessória. Aquela, decorre do dever de transferir montante pecuniário aos cofres públicos, quitar tributo, conceito este trazido no artigo 3º do diploma legal:

Art. 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.

Mais a frente, o artigo 113 do CTN não deixa qualquer dúvida quanto a natureza jurídica distinta das obrigações:

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 à penalidade pecuniária.

A obrigação acessória, como retro mencionado, decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas impostas ao contribuinte em prol de auxiliar o Fisco no recolhimento de tributos, por exemplo, manter livros fiscais, envio de informações, e, dentre elas, em relação ao imposto de renda das pessoas físicas, apresentar Declaração de Ajuste Anual (DAA) relativamente aos rendimentos auferidos em determinado ano calendário.

Assim, além de distintas, ambas as obrigações são autônomas. Mesmo que o contribuinte quite seu débito tributário com o Fisco, não fica desobrigado a apresentação da obrigação acessória, no caso em tela, a DAA.

O CTN ainda reforça a diferença de ambas as obrigações quando da delimitação do fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Como sanção ao não cumprimento da obrigação acessória, o artigo 88 da Lei nº 8.981/95, dispõe:

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 Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;

b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.

§ 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.

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

Contudo, a norma que institui a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória no presente caso só foi introduzida no ordenamento jurídico pela IN RFB 1.0007/2010, devendo ser aplicado o teor alínea “a” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na mesma linha segue o entendimento do voto vencedor do Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso no acórdão 280200.673, que reproduzo:

Em que pese a sempre abalizada argumentação da ilustre Conselheira relatora, peço vênia para, parcialmente, discordar do entendimento que se deve aplicar ao presente caso.

Ocorre que na notificação fiscal não há qualquer indicação do motivo pelo qual o contribuinte estava obrigado a entregar a Declaração de Ajuste Anual no exercício o 2003, a explicitação desse fundamento somente veio a constar no processo com a decisão de primeira instância, na qual foi consignado que o contribuinte estava obrigado por ser sócio de pessoa jurídica.

Cabe ao Fisco comprovar que o contribuinte enquadrou-se em alguma das hipóteses de obrigatoriedade de entrega de Declaração. Não se deve, ao contrário, exigir que o contribuinte comprove que não estava obrigado quando o fisco sequer fez a indicação na notificação de lançamento.

Não há qualquer prova trazida aos autos que demonstre que ocorreu outra hipótese de obrigatoriedade, além da que trata da obrigatoriedade de entrega da Declaração de Ajuste Anual por quem é sócio de pessoa jurídica.

Convém distinguir as normas jurídicas aplicáveis aos tributos daquelas aplicadas à penalidades, pois a norma tributária em comento é de natureza sancionatória, como uma verdadeira lei tributária penal em branco, em que o preceito legal que estabelece a multa remete à Administração Tributária normatizar as hipóteses em que haverá sua incidência.

São dois diplomas normativos, porém uma única norma jurídica.

Têm-se, portanto, uma norma sancionatória que somente se aperfeiça com a Instrução Normativa da Receita Federal que define as condições de obrigatoriedade, como o fez a Instrução Normativa SRF nº 290, de 2003, citada no voto da relatora.

Entretanto, essa norma sancionatória a partir do exercício 2010 veio a ser modificada com a Instrução Normativa RFB nº 1007/2010, que ao definir as condições de obrigatoriedade deixou de elencar o fato de o contribuinte ser sócio de pessoa jurídica.

Assim, a partir de 2010, a norma sancionatória não define como infração a conduta objeto da exação fiscal em litígio, ou seja, unicamente o fato de ser sócio de pessoa jurídica.

Ademais, por se tratar de infração e penalidade, o princípio do in dubio pro reo que inspira as normas extraídas do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) requer que se adote solução mais favorável ao acusado.

Entendo, com o devido respeito às opiniões contrárias, que é o caso de se aplicar a retroatividade da norma sancionatória mais benigna com a configuração estabelecida a partir da IN RFB 1007/2010, a qual deixou de definir como infração o fato de ser sócio de pessoa jurídica quando inexistir qualquer outra condição de obrigatoriedade, nos termos da alínea "a" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni