



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Recurso nº. : 113.363  
Matéria : IRPJ - Exs: 1993 a 1995  
Recorrente : ADALBERTO PEDRO BRUNHARA (FIRMA INDIVIDUAL)  
Recorrida : DRJ em CAMPINAS SP  
Sessão de : 12 de novembro de 1997  
Acórdão nº. : 104-15.614

IRPJ - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA EXERCÍCIOS DE 1993 e 1994 - ENTREGA FORA DO PRAZO - MULTA - Descabida a imposição da multa prevista no art. 984 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94, pela falta de apresentação de declaração de rendimentos. Somente a lei pode dispor sobre penalidades. Assim, o dispositivo regulamentar, alínea "a" do inciso II, do art. 999 RIR/94, como é o caso, não poderia dispor sobre nova hipótese de penalidade.

IRPJ - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA EXERCÍCIO DE 1995 - ENTREGA FORA DO PRAZO - MULTA - A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa jurídica à multa mínima de quinhentas UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ADALBERTO PEDRO BRUNHARA - FIRMA INDIVIDUAL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência a importância equivalente a 195,00 UFIR, relativa aos exercícios de 1993 e 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sérgio Murilo Marelo (Suplente convocado) e José Pereira do Nascimento que proviam o recurso.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614  
Recurso nº. : 113.363  
Recorrente : ADALBERTO PEDRO BRUNHARA (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

ADALBERTO PEDRO BRUNHARA (FIRMA INDIVIDUAL), contribuinte inscrito no CGC/MF 43.460.963/0001-80, com sede no município de Amparo, Estado de São Paulo, à Av. da Saudade, nº 1019 - Bairro Silvestre, jurisdicionado à DRF em Campinas - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 18/19, prolatada pela DRJ em Campinas - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 23/24.

Contra o contribuinte acima mencionado foi emitido, em 02/07/96, a Notificação de Lançamento de fls. 13, com ciência em 09/07/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 695,00 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), equivalente a R\$ 575,94 (quinhentos e setenta e cinco reais e noventa e quatro centavos), convertidos pela UFIR do mês da apuração, a título de multa pecuniária.

O lançamento decorre da aplicação das multas previstas nos artigos 723 do RIR/80, artigo 999, inciso II, letra "a" do RIR/94 e o artigo 88, inciso II, da Lei nº 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea "b" do último diploma legal citado, em virtude do interessado ter apresentado sua Declaração de rendimentos, dos exercícios de 1993 a 1995, correspondentes, respectivamente aos anos-base de 1992 a 1994, fora do prazo fixado pela legislação de regência.



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

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

Em sua peça impugnatória de fls. 16, apresentada, tempestivamente, em 24/07/96, o contribuinte, após historiar os fatos registrados na Notificação de Lançamento, se indis põe contra a exigência fiscal, baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a recorrente efetuou a entrega dos formulários das declarações do imposto de renda dos exercícios de 1993 a 1995, anos base de 1992 a 1994, fora dos prazos estabelecidos, porém sem o recolhimento da multa por atraso na entrega, em razão do princípio contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional, de que "a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração", uma vez que até a data da entrega não havia ocorrido procedimento administrativo ou medida de fiscalização;

- que com efeito, as circunstâncias dos fatos enquadram-se perfeitamente dentro do contido no dispositivo citado do Código Tributário Nacional, excluindo, como de fato fica tacitamente excluída a responsabilidade de infração em razão da denúncia espontânea, entendimento esse já inúmeras vezes manifestado em diversos Acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário apurado, com base nos seguintes argumentos:

- que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o parágrafo único do artigo 142 do CTN. Ou seja, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa e, para chegar a realizar esse procedimento com a maior perfeição possível, a lei atribui à Administração o poder para impor ônus e deveres a particulares, denominados genericamente "obrigação acessória", a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

qual decorre da legislação tributária (e não apenas da lei) e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos;

- que no caso a obrigação acessória implicou não só o cumprimento do ato de entregar a declaração, como também, o dever de fazê-lo no prazo previamente determinado;

- que o fato de havê-la entregue, por si só, não exime o contribuinte da penalidade, posto que esta está claramente definida, tanto para hipótese da não entrega, quanto para o caso de seu implemento fora do tempo determinado;

- que qualquer entendimento em contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais em apreço, o que viria, inclusive, a desestimular o cumprimento da obrigação acessória no prazo legal.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

**"Multa - atraso na entrega da declaração - a falta de entrega da declaração, no prazo, sujeita a infratora à multa prevista nos arts. 723 do RIR/80 e 999, inciso II, letra "a" do RIR/94 (penalidade aplicável até 31/12/94) e art. 88, § 1º da Lei 8.981/95 (penalidade aplicável a partir de 01/01/95.**

**EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE."**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 31/09/96, conforme Termo constante das fls. 20/22, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (17/09/96), o recurso voluntário de fls. 23/24, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

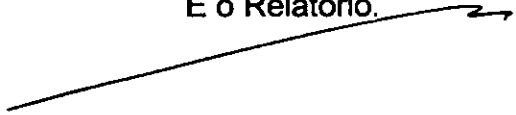


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

Em 26/09/96, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Joel Martins de Barros, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SO, apresenta, às fls. 26/28, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.

A long, sweeping handwritten signature in black ink, starting from the left and ending with a small flourish on the right.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno da aplicabilidade de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos dos exercícios de 1993 a 1995, anos-base de 1992 a 1994.

Inicialmente, é de se esclarecer que a partir do exercício de 1995 todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País registradas ou não, inclusive as firmas e empresas individuais a elas equiparadas e as filiais, sucursais ou representações, no País, das pessoas jurídicas com sede no exterior, estejam ou não sujeitas ao pagamento do imposto de renda estão obrigadas a apresentar declaração de rendimentos como pessoa jurídica. Incluem-se nessa obrigação as sociedades em conta de participação, bem como as microempresas de que trata a Lei nº 7.256/84.

Para o deslinde da questão impõe-se invocar o que diz a respeito do assunto a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

\*Art. 87 - Aplicar-se-ão às microempresas, as mesmas penalidade previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas.



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

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

**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 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 as pessoas jurídicas.”**

Como se vê do dispositivo legal retrotranscrito a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado se sujeita a aplicação da penalidade ali prevista.

Está provado no processo, que o recorrente cumpriu, fora do prazo estabelecido, a obrigação acessória de apresentação de sua declaração de rendimentos. É cristalino que a obrigação tributária acessória diz respeito a fazer ou não fazer no interesse da arrecadação ou fiscalização do tributo, sendo óbvio que o contribuinte pode ser penalizado pelo seu não cumprimento, não havendo tributo a ser exigido do mesmo.

A multa em questão é de natureza moratória, ou seja, é aquela que se funda no interesse público de compensar o fisco pelo atraso no cumprimento de uma obrigação tributária, sendo que a denúncia espontânea da infração só tem o condão de afastar a aplicação das multas punitivas, não incidindo nos casos de multa de mora.

Ademais, a não aplicação da multa de mora para os contribuintes que não cumprem suas obrigações principais ou acessórias, significa premiar o mau contribuinte, que,





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

no final das contas, terá o mesmo tratamento daquele que cumpriu à risca suas obrigações fiscais.

Assim, observada a legislação de regência, advém a conclusão que o contribuinte em tela, estava inequivocadamente obrigada a cumprir a obrigação tributária acessória de entregar a sua declaração de rendimentos, do exercício de 1995 (ano-base 1994), até o dia 31 de maio de 1995. Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo, estabelecida pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento, demonstrado nos autos e admitido explicitamente pela impugnante, resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei nº 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea "b", do citado diploma legal.

Quanto ao argumento da recorrente em eximir-se da multa aplicável em face do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, entendo não merecer guarida. O que ali se cogita é a dispensa da multa punitiva, no caso de denúncia espontânea, em relação a obrigação tributária principal, ligada diretamente ao imposto. Este, entretanto, não é o caso dos autos, visto que a multa lhe é exigida em decorrência do descumprimento de obrigação acessória.

Assim, a pretensa denúncia espontânea da infração, para se eximir do gravame da multa, com o suposto amparo do art. 138 da Lei nº 5.172/66, não se verifica no caso dos autos, porque a suposta denúncia não tem o condão de evitar ou reparar o prejuízo causado com a inadimplência no cumprimento da obrigação tributária acessória, pois o atraso na entrega da declaração de rendimentos se torna ostensivo com o decurso do prazo legal fixado para a sua entrega tempestiva, não havendo, no caso, fato desconhecido da autoridade tributária que se pudesse amparar pelo instituto da denúncia espontânea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

O ato ilícito (contrário à lei) é sancionável de várias formas. O ilícito penal, por exemplo, é punível com restrição à liberdade do agente criminoso (reclusão, detenção, prisão simples) ou com pena pecuniária (multa). A sanção penal expressa em multa, não é tributo. Igualmente, não constituem tributos as sanções administrativas e civis, quando o particular é condenado a entregar dinheiro ao Estado.

A palavra ilícito empregada pela lei significa, como nos ensina o mestre Aurélio, proibido pela lei, ilegítimo, contrário à moral ou ao direito. No caso em julgamento a suplicante ao deixar de apresentar a sua declaração de rendimentos no prazo fixado pelas normas reguladoras cometeu uma ilicitude, ou ilegalidade.

A fiscalização não exigiu tributo da suplicante, logo não podemos subordinar o ato ao que prescreve a Constituição Federal em vigor, pois a mesma sofreu penalidade pecuniária em sanção ao ato ilícito que praticou, já que deixou de cumprir a obrigação de apresentar a sua declaração de rendimentos no prazo fixado, e não cumprimento desta obrigação tributária está sujeita a penalidade prevista no inciso II do artigo 88 da Lei nº 8.981/95, e esta sanção está excluída do conceito de tributo.

A penalidade aplicada não tem característica de tributo como define a legislação e nem foi aplicada com base em qualquer contraprestação contida dentro de seu conceito, logo todas as alegações e julgados apresentados, por se referirem a tributos ou multas aplicadas sobre eles, ficam sem efeito.

Enfim, importa destacar que o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo do serviço público e ao interesse público em última análise, que não se repara pela simples auto denúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior, sendo este prejuízo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica. Assim, correta está a exigência da multa, pois ficou provado a infração descrita no artigo 88 da Lei nº 8.981/95, não cabendo qualquer reparo a decisão recorrida nesta parte.

Convém, ainda, ressaltar que as circunstâncias pessoais do sujeito passivo não poderão elidir a imposição de penalidade pecuniária, conforme prevê o artigo 136 do CTN, que instituiu, no direito tributário, o princípio da responsabilidade objetiva, segundo a qual, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Todavia, o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal quanto a legalidade da multa aplicada nos autos, referente aos exercícios de 1993 e 1994, correspondente a 97,50 UFIR cada.

É de se esclarecer que este Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que as microempresas não estavam sujeitas à multa pela entrega intempestiva da declaração de rendimentos, ou, ainda, pela falta em sua apresentação, uma vez que, por expressa disposição legal, estava desobrigada do cumprimento de obrigações acessórias, sendo a entrega da declaração de rendimentos uma delas. Assim, entendeu este Conselho não ser aplicável qualquer multa pela falta da entrega de declaração ou a sua entrega intempestiva.

Entretanto, por força do artigo 52 da Lei nº 8.541/92, as microempresas tornaram-se obrigadas à apresentação da declaração de rendimentos.

Vê-se nos autos que o enquadramento legal do lançamento para a exigência da multa de 97,50 UFIR é o artigo 999, inciso II, alínea "a" do RIR/94, que dispõe que nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

casos de apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo é de se aplicar a multa prevista no artigo 984 desse mesmo Regulamento.

Dispõe o artigo 984 do RIR/94, que tem como fulcro legal o artigo 22 do Decreto-lei nº 401/68 e o artigo 3º, inciso I da Lei nº 8.383/91, in verbis:

"Art. 984 - Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica."

Assim, pode-se chegar às seguintes conclusões:

- que a multa prevista no artigo 984 do RIR/94 só pode ser aplicável quando não houver penalidade específica para a infração detectada pelo fisco;

- que somente a partir de 1º de janeiro de 1995, é que as microempresas estariam sujeitas às mesmas penalidades previstas para as demais pessoas jurídicas;

- que no caso de falta ou entrega intempestiva de declaração, por força legal, a penalidade aplicável é aquela estabelecida na alínea "a" do inciso I do artigo 999 do RIR/94 - "de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago.";

- que se o dispositivo legal, anteriormente citado, prevê a aplicação de multa específica para a entrega intempestiva da declaração de rendimentos, essa é a multa a ser aplicável;

- que se no caso de microempresas não há imposto devido na declaração. O mesmo acontece no presente caso já que não existe imposto devido apurado nas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000182/96-62  
Acórdão nº. : 104-15.614

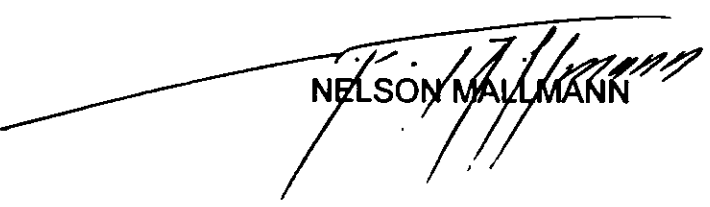
declarações apresentadas (formulário III). Assim, é óbvio que em ambos casos não há base de cálculo para a multa. Logo, é de se perceber que a multa não há de ser exigida;

- que somente a lei pode dispor sobre penalidades. Assim, entendo que um dispositivo regulamentar, como é o caso da alínea "a", do inciso II, do artigo 999 do RIR/94, não poderia dispor sobre nova hipótese de penalidade.

Finalmente, para corroborar o entendimento expendido no presente voto, baixou-se dispositivo legal dispondo sobre aplicação de multa ou entrega intempestiva de declaração de rendimentos, especificamente nos casos de não se apurar imposto devido nessas declarações, provando, pois, a fragilidade da disposição regulamentar.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal a importância equivalente de 195,00 UFIR, relativo aos exercícios de 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 12 de novembro de 1997



NELSON MALLMANN