



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000316/96-27
Recurso nº. : 12.019
Matéria : IRPF - EXS.: 1993 a 1995
Recorrente : ROSALVA RITA GUARINI AUGUSTO
Recorrida : DRJ em CAMPINAS-SP
Sessão de : 17 DE JULHO DE 1998
Acórdão nº. : 102-43.194

IRPF - ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTAS - EXs.: 1993 e 1994 - A entrega intempestiva da Declaração de Rendimentos, sujeita a pessoa física ao pagamento de multa, equivalente a 1% (um por cento), por mês ou fração, sobre o imposto devido apurado na Declaração, ainda que integralmente pago. Inaplicável à infração a multa prevista no artigo 984 do RIR/94, por tratar-se de penalidade genérica.

EX. 1995 - A partir de 1º de janeiro de 1995, a apresentação, fora do prazo, da declaração de rendimentos, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa mínima de 200 UFIR.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária - a norma inserta no artigo 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROSALVA RITA GUARINI AUGUSTO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni que proviam totalmente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


URSULA HANSEN
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 SET 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLOVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº. : 13836.000316/96-27
Acórdão nº. : 102-43.194
Recurso nº. : 12.019
Recorrente : ROSALVA RITA GUARINI AUGUSTO

RELATÓRIO

ROSALVA RITA GUARINI AUGUSTO, inscrita no CPF/MF sob o nº 015.878.998-92, jurisdicionada à Delegacia da Receita Federal em Campinas, SP, recorre a este Colegiado de decisão que manteve a exigência de pagamento de multa por atraso na entrega de Declaração de Rendimentos relativa aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, anos-base 1992, 1993 e 1994, em valor equivalente a R\$ 327,33.

Da Notificação de fls. 28 constam, como enquadramento legal, os artigos 837, 838, 840, 886, 877, 900, 923, 985 e 988, todos do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11/01/94 e artigo 88, inciso II e parágrafos 1º a 3º da Lei nº 8.981/5, bem como o artigo 30 da Lei nº 9.249/95.

A contribuinte, em sua impugnação de fls. 31, requer o cancelamento da exigência, alegando, em sua defesa, especificamente, a apresentação espontânea da Declaração, ou seja, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal.

A autoridade julgadora singular, após afirmar 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 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 (art. 113, § 2º do CTN). Quando a obrigação acessória não é cumprida, fica subordinada à multa específica (art. 113, § 3º, do CTN). Assim é que a Administração exige do particular diversos procedimentos."



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

Processo nº. : 13836.000316/96-27

Acórdão nº. : 102-43.194

mantém a exigência, considerando que a obrigação acessória implica não só no cumprimento do ato de entregar a declaração, como também o dever de fazê-lo no prazo previamente determinado.

Conclui afirmando que "... a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é objetiva, como objetiva é a penalidade pelo seu descumprimento, devendo esta ser aplicada, mesmo na hipótese de apresentação espontânea, se esta se deu fora do prazo estabelecido em lei."

Em suas Razões de recurso, acostadas aos autos às fls. 38, a contribuinte reitera basicamente os argumentos já expendidos na fase impugnatória.

Em consonância com o disposto na Portaria MF nº 260, de 24/10/95, a Procuradoria da Fazenda Nacional, apresenta suas Contra-Razões, juntadas aos autos às fls. 40/41, em que refuta os argumentos trazidos pela ora Recorrente, peticionando pelo não provimento do recurso.

É o relatório.



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

Processo nº. : 13836.000316/96-27
Acórdão nº. : 102-43.194

VOTO

Conselheira ÚRSULA HANSEN, Relatora

Estando o recurso revestido de todas as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A ora Recorrente procedeu à entrega de suas Declarações de Rendimentos relativas ao exercício de 1993, 1994 e 1995, em junho de 1996.

O recurso voluntário submetido à apreciação deste Plenário se fundamenta em ter sido interpretada erroneamente a legislação, ocorrendo uma violação do artigo 138 do CTN.

Define o Código Tributário Nacional, no Título II - Obrigação Tributária, Capítulo I - Disposições Gerais:

“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.”

Caracterizada a obrigação acessória, discute-se a hipótese de ser relevada a pena - o pagamento de multa - no caso de o sujeito passivo deixar de cumprir a obrigação, ou fazê-lo extemporaneamente



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

Processo nº. : 13836.000316/96-27

Acórdão nº. : 102-43.194

No caso concreto, o ora Recorrente procedeu à entrega de sua Declaração de Rendimentos após decorrido o prazo fixado; inexistindo ação fiscal anterior, pretende beneficiar-se do disposto no Artigo 138 do CTN, ou seja, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.

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.

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

Verifica-se, portanto, que a alegação de que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária não beneficia a Recorrente, porque a norma inserta no artigo 138 do CTN se refere explicitamente a tributo - não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

A título de ilustração e complementação, registre-se que 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13836.000316/96-27

Acórdão nº : 102-43.194

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 § único 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)

"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 cível, 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.

..... "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13836.000316/96-27

Acórdão nº : 102-43.194

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 acessória. 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 obrigatoriedade do pagamento independe de 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 à 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, destituíam a norma jurídica de justificativa para sua existência

O entendimento dos integrantes desta Câmara vem sendo no sentido da aplicabilidade de multa por atraso no cumprimento de obrigações acessórias, inclusive as de fazer, como entrega de DIRF, DOI, DCTF e Declarações Rendimentos, citando-se, a título de exemplo, os Acórdãos nº 102- 28.170, 102-27.693, 102-20.31 e, ainda, 105-1.013, 106-4.851, entre outros.

No decorrer do ano-calendário, mensalmente, toda pessoa física deve proceder ao recolhimento de imposto, há medida que perceber rendimentos - retenção pela fonte pagadora, quando pessoa jurídica, através de carnê-leão sobre rendimentos provenientes de prestação de serviços autônomos, de aluguéis, de fonte no exterior, etc., podendo ocorrer, ainda, o recebimento de rendimentos mensais que, por estarem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000316/96-27

Acórdão nº. : 102-43.194

abaixo do limite de isenção, não são tributados. O total dos diversos tipos de receitas auferidos durante o ano, deduzidas as reduções dos dispêndios permitidos (dependentes, despesas médicas, com advogados, pensões judiciais, etc.) e os incentivos fiscais permitem que, ao ser elaborada a declaração de renda - Declaração de Ajuste Anual - seja apurado o imposto. Somente neste momento se tem condições de aferir, de conhecer qual o valor do imposto de renda devido relativamente ao ano-base. O conceito de imposto de renda devido independe da sua forma de recolhimento: integral, no momento da entrega da Declaração de Ajuste; em parcelas, ou antecipado. Nesta última hipótese poderá, ainda, haver um saldo a recolher ou o direito a uma restituição.

A entrega de Declaração de Rendimentos pelas pessoas físicas e jurídicas é obrigação legal, e a falta ou atraso em seu cumprimento enseja a cobrança de multa. A penalidade aplicável, encontra-se disciplinada no artigo 999, inciso I alínea "a" do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11 de janeiro de 1994, que tem como matriz legal, os Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17 , e 1.968/82, art. 8º.

Determinam as citadas normas, que será devida multa de mora de 1% (um por cento) ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora do prazo, da declaração de rendimentos, e que base de cálculo será o valor do imposto devido do exercício, inobstante tenham havido antecipações e retenções pelas fontes pagadoras e o imposto a pagar tenha sido integralmente quitado antes da apresentação da declaração ou do lançamento *ex officio*

Tem razão o Recorrente quando afirma serem duas as obrigações - a obrigação de pagar o imposto de renda e a obrigação de declarar.

A exigência de que tratam os presentes autos justamente se refere à



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

Processo nº : 13836.000316/96-27

Acórdão nº : 102-43.194

segunda obrigação citada, qual seja, a obrigação de declarar. Trata-se de uma obrigação de fazer, que tem por escopo a entrega de uma Declaração de Ajuste, dentro de um prazo certo. Verifica-se que o contribuinte cumpriu apenas parcialmente sua obrigação - entregou a declaração - deixando, no entanto, de fazê-lo dentro do prazo pré-determinado, não se podendo, em consequência, considerar extinta a obrigação. A inobservância do termo final ensejou a incidência da multa moratória, prevista em lei. Conforme bem destacado nas razões de recurso, incide em mora todo aquele que deixa de cumprir uma obrigação no tempo, lugar e forma convencionados.

Restando sobejamente demonstrado que o cumprimento extemporâneo da obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos não pode ser enquadrada, não se beneficia da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN; definidos os exatos contornos do conceito de "imposto devido", é mantido, portanto o fato impositivo.

Cabe analisar o argumento do contribuinte, no sentido de que a infração deveria ser enquadrada no inciso II alínea "a" do mesmo.

O artigo 999 do RIR/94, inserido no Capítulo IV - INFRAÇÕES REFERENTES À DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS, apresenta a seguinte redação:

"Artigo 999 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º)

b) omissis

c) omissis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000316/96-27

Acórdão nº. : 102-43.194

II - multa:

a) prevista no art. 984, nos casos de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, quando esta não apresentar imposto devido;

b) omissis

Parágrafo único - As disposições da alínea "a" do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 985, 988 e 992 (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º)."

O citado artigo 984, que tem como matriz legal o Decreto-lei nº 401/68, art. 22, e a Lei nº 8.383/91, art. 3º, I), dispõe que "Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica."

E, o Decreto-lei nº 1.967 de 23/11/82, assim preleciona :

*"Art. 17. Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo devido, aplicar-se-á, a multa de 1% (um por cento) ao mês sobre o **imposto devido**, ainda que tenha sido integralmente pago". (grifei)*

Este artigo foi repetido no art. 8º do Decreto-lei nº 1.968 de 23/11/82.

Pela leitura dos dispositivos legais, acima transcritos, para o exercício de 1994 a multa própria para atraso na entrega da declaração de rendimentos é a do art. 999 do RIR/94, inicialmente transcrita, **cuja base é o imposto devido**, portanto, inaplicável a multa do artigo 984 do RIR/94, por ser **pertinente as infrações sem penalidade específica**.

A inaplicabilidade à espécie, do contido no artigo 984 se justifica por dois fundamentos: primeiro, por tratar-se de uma norma genérica que abrange todas as infrações contidas no atual Regulamento do Imposto de Renda existindo, no caso,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000316/96-27

Acórdão nº. : 102-43.194

dispositivo legal específico; por outro lado, da leitura atenta do inciso II, alínea "a" do artigo 999 se depreende que, caso fosse admitida a penalização, a cobrança dos valores previstos no artigo 984, esta regra somente seria aplicável a contribuintes isentos de imposto de renda, haja visto que o texto legal se refere a declaração apresentada intempestivamente, "quando esta não apresentar imposto devido".

Reitera-se, portanto, que a penalidade prevista na alínea "a" do inciso II do artigo 999 é inaplicável, inexistindo, até 1995, disposição legal que autorizasse a sua cobrança. Aplicar-se a multa, sem lei anterior que a defina, é ferir o comando do art. 97 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 Código Tributário Nacional art. 97 que assim disciplina:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V- a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seu dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;"(grifei).

Entre inúmeros outros Acórdãos recentes desta 2ª Câmara, cita-se, ainda, o de nº 102-40.407/96.

A entrega de Declaração de Rendimentos pelas pessoas físicas e jurídicas é obrigação legal, e a falta ou atraso em seu cumprimento enseja a 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 que integralmente pago;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000316/96-27

Acórdão nº. : 102-43.194

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.

§ 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.

§ 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, foi prorrogado, para superar quaisquer dificuldades que pudessem ter ocorrido na obtenção de formulários e disquetes.

Face ao exposto, o pleito do contribuinte somente pode prosperar em parte. Justamente por agir dentro do princípio de Justiça invocado pelo contribuinte, compete ao representante do fisco pautar sua atuação pelo estrito cumprimento da norma legal.

Considerando ter sido a decisão "a quo" muito bem elaborada e, ter o douto representante da Procuradoria da Fazenda Nacional refutado com muita propriedade, em suas Contra-Razões, os argumentos formulados pelo ora Recorrente, peço vênica para considerar como se aqui integralmente transcritos estivessem os argumentos apresentados naquelas peças processuais.



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

Processo nº. : 13836.000316/96-27
Acórdão nº. : 102-43.194

Considerando que a ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido à entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso;

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta, voto no sentido de dar-se provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 17 de julho de 1998.


URSULA HANSEN