

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Recurso nº. : 114.143
Matéria : IRPJ - EX. : 1991 a 1993
Recorrente : CAPINARE ASSESSORIA FITOSSANITÁRIA S/C LTDA - ME
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 11 DE DEZEMBRO DE 1997
Acórdão nº. : 106-09.700

IRPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES DE RENDIMENTOS - EXERCÍCIOS DE 1991 A 1993 - Na vigência das disposições contidas no art. 727, do RIR/80, a multa aplicável à espécie é de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido. Na existência de previsão de multa específica, descabe, no caso, a aplicação da norma regulamentar contida no art. 723 do mesmo Regulamento. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos, por ter esta caráter indenizatório pela mora do contribuinte.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAPINARE ASSESSORIA FITOSSANITÁRIA S/C LTDA - ME.

ACORDAM os Membros da Sexta 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.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 JUL 1998

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO ALBERTINO NUNES, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, GENÉSIO DESCHAMPS, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, ROMEU BUENO DE CAMARGO e ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700
Recurso nº. : 114.143
Recorrente : CAPINARE ASSESSORIA FITOSSANITÁRIA S/C LTDA - ME

RELATÓRIO

CAPINARE ASSESSORIA FITOSSANITÁRIA S/C LTDA - ME, pessoa jurídica nos autos em epígrafe identificada, mediante recurso de fls. 21, protocolizado em 17/12/96, se insurge contra a decisão de primeira instância de fls. 16 e 17, de que foi cientificada em 12/12/96.

Contra a contribuinte em 15/07/96, foi emitida a Notificação nº 13836/134/96, para exigência de multa no valor de R\$ 242,39 por atraso na entrega das declarações de rendimentos respectivamente relativas aos exercícios de 1991 e 1993.

A contribuinte teve ciência da notificação em 26/08/96 tendo impugnado o feito em 30/08/96, conforme petição de fls. 01, aduzindo como suas razões, em síntese, o que segue:

a) que reconhece a situação de atraso no cumprimento de sua obrigação de apresentar as declarações de rendimentos, situação esta regularizada sem qualquer exigência do Fisco;

b) que sua iniciativa, ao antecipar-se a qualquer providência por parte da Secretaria da Receita Federal caracteriza a espontaneidade preconizada pelo artigo 138 do CTN.

Após analisar as razões expostas pela impugnante, decidiu o julgador *a quo* pela procedência da exigência. Eis a seguir, os principais fundamentos que levaram aquela autoridade a tal decisão:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

a) que a obrigação acessória concernente às declarações de rendimentos não se resume ao ato de entrega do documento fiscal, como também, na observância do prazo previamente determinado na legislação tributária.

b) que o fato de havê-la entregue, por si só, não exime o contribuinte da penalidade, quando inobservado o fator prazo devidamente previsto nas normas de regência;

c) que consoante o disposto no art. 136 do CTN, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é objetiva, como objetiva é a penalidade pelo seu descumprimento, pelo que deve ser aplicada mesmo na hipótese de apresentação espontânea a destempo.

Na fase recursal a suplicante reforça as razões aduzidas na defesa inicial, insistindo na tese de que não houve má fé ou dolo e acrescentando que o cumprimento da obrigação se deu por iniciativa do recorrente, ou seja espontaneamente, requerendo, por fim, o acolhimento do recurso e que seja declarada a improcedência da exigência fiscal.

Manifesta-se em Contra-Razões de fls. 21, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional - Seccional de Campinas - SP, propugnando pela confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

V O T O

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso interposto tempestivamente, dele tomo conhecimento.

2. Consoante relatado, a controvérsia estabelecida nestes autos tem como cerne a cobrança, em relação aos exercícios de 1991 a 1993, de multas por atraso na apresentação de declarações de rendimentos da pessoa jurídica.

3. A Recorrente, desde a fase impugnatória, apresenta como razão básica da sua defesa, a figura da denúncia espontânea da irregularidade, o que segundo entende, impede a aplicação da penalidade, a teor do que dispõe o artigo 138 do CTN.

3. Segundo a autoridade fiscal signatária da Notificação de fls. 03, a base legal da exigência reside nos artigos 984 e 999 do RIR/94 e art. 30, da Lei nº 9.249/95. Já a decisão de primeira instância (fls. 16 e 17), traz como supedâneo da imposição, os artigos 723 e 727 do RIR/80, DL nº 401/68, art. 22 e Lei nº 2.354/54, art. 32, dispositivos estes que estão assim redigidos:

Art. 727 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - Multa de mora:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

a) de 1% (um por cento) ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora de prazo, da declaração de rendimentos;

b) de 1% (um por cento) ao mês sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se o contribuinte espontaneamente, indicar rendimentos que omitira em sua declaração, depois de encerrado o prazo de entrega;

c) omissis

Art. 723 - Estão sujeitas à multa de Cr\$ 1.000,00 (um mil cruzeiros) a Cr\$ 3.000,00 (três mil cruzeiros) todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica. (Grifei).

4. Compulsando os autos verifica-se que entre a sua peça básica - notificação de lançamento - e a decisão de primeira instância, existe divergência de capitulação legal da exigência, sem que do feito constem elementos esclarecedores de tal desarmonia.

5. Essa constatação evidencia situação de gravidade considerável, posto que o valor da exigência é estabelecido em função da base legal indicada, que deve ser consentânea a legislação vigente no período em que se insere a data em que se considerou infringida a legislação.

5.1. Com efeito, a se considerar correta a capitulação legal constante da notificação (fls. 03), o valor ali indicado estaria incorreto. Por outro lado, a se considerar como base legal acertada os dispositivos indicados na decisão de primeira instância, haveria a necessidade de ser declarada a nulidade da notificação, frente ao que dispõe o inciso III, do artigo 11, do Decreto nº 70.235/72.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

5.2. As razões expostas justificam plenamente a decretação da nulidade *ab initio* do feito. Todavia, vislumbro nos autos, questão de direito que, uma vez considerada favorável ao sujeito passivo, a teor do que dispõe o parágrafo 3º do artigo 59, do citado decreto, se sobrepõe ao acolhimento da preliminar, para se decidir no mérito.

5.3. As irregularidades em discussão se referem a períodos em que vigiam as disposições do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, sendo que suas disposições, no que concerne às penalidades, são consolidações das normas legais vigentes, até porque somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos (art. 97, inciso V, do CTN).

5.4. O fato punível em sede, é a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo e a hipótese correspondente, com todas as letras, está capitulada no inciso I, letra "a", do retrotranscrito art. 723 do RIR/80, que prevê a penalidade para quem preencher o tipo, ou seja, multa de mora de um por cento ao mês sobre o valor do imposto devido.

4.6. Veja-se que não há como desconhecer existência, para a hipótese em comento, de previsão legal de multa específica, razão pela qual se nos afigura inapropriada a aplicação ao caso da multa chamada genérica, ou regulamentar, insculpida no artigo 723 do mencionado Regulamento, o que torna totalmente improcedente a exigência em apreço, conclusão esta suficiente para se encerrar a controvérsia.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

5. Todavia, por não concordar com a tese defendida pela recorrente no que pertine à questão da figura da denúncia espontânea, não posso me furtar a expor nesta oportunidade o meu entendimento sobre o assunto, de forma a espancar de vez dúvidas que porventura possam advir.

5.1. O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, pelo Contribuinte, da Declaração de Rendimentos, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica suso aludida. Aliás, esse entendimento do legislador, remonta aos idos de 1943, quando a obrigação acessória já era prevista pelo Decreto-lei nº 5.844/43, bem assim, a respectiva penalidade aplicável para os casos do seu descumprimento (art. 32, da Lei nº 2.354/54), cuja estrutura em muito se assemelha à hoje vigente, inclusive quanto aos aspectos atinentes à técnica redacional, à alíquota e à base de incidência.

5.2. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelas Cartas de 1967 e 1988 com o "status" de Lei Complementar, veio dar nova estrutura ao ordenamento jurídico-tributário do País. O fato, entretanto, não implicou em qualquer modificação nas normas então vigentes que disciplinavam as questões em foco, a exemplo das disposições contidas no já citado Decreto-lei nº 5.844/43 e na Lei nº 2.354/54, o que atesta a convivência harmônica ao longo dos últimos trinta anos (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedimental. Modificações houveram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para a cominação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. São exemplos dessas modificações as introduzidas pelos arts. 17, do Decreto-lei nº 1.967/82, 8º, do Decreto-lei nº 1.968/82, pra mencionar apenas os dispositivos legais relacionados com a multa por falta ou atraso na apresentação



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

da declaração de rendimentos no período sob análise, ou seja, a multa por descumprimento de obrigação acessória, as quais, em determinadas situações, a lei trata como multa de mora; é o caso por exemplo da declaração de rendimentos com imposto devido apresentada fora do prazo.

5.3. A prevalecer a tese esposada pela recorrente, tais dispositivos legais seriam totalmente esvaziados de conteúdo. Senão vejamos:

5.4. É entendimento da postulante, de que a denúncia espontânea da infração a exime da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando em seu favor, o disposto no At 138 do CTN. Em outras palavras, é dizer que tal penalidade somente seria aplicável quando o contribuinte tivesse sua espontaneidade excluída mediante início de procedimento fiscal, nos exatos termos do disposto no artigo 7º, incisos e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72;

5.5. Cabe lembrar neste ponto, que a lei veda o recebimento da declaração de rendimentos apresentada a destempo, quando o contribuinte já esteja sob procedimento fiscal. É o que determina o art. 877, do RIR/94, consolidação do disposto no art. 14, da Lei nº 4.154/62, que diz:

“Art. 877. Vencidos os prazos marcados para a entrega, a declaração só será recebida se ainda não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício.”

5.6. Em não podendo a Repartição recepcionar o documento fiscal nessa situação, a sua entrega fora do prazo estabelecido somente poderia se dar sem prévia manifestação da administração tributária, ou seja, por iniciativa do sujeito passivo. E é este o procedimento impróprio que o legislador quis coibir com a cominação de penalidade cuja situação hipotética, claramente prevista, o elege como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

punível. Tal hipótese, à luz do que defende o recorrente, estaria afastada pelo instituto da denúncia espontânea, ou seja, a cominação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, a começar pelo fato de que são auto excludentes as premissas em que se sustentam. Senão, vejamos: **declaração em atraso só pode ser recebida caso entregue espontaneamente; logo, a sanção prevista só é aplicável nas situações de cumprimento espontâneo da obrigação**, contra: **a denúncia espontânea afasta a multa**. Exsurge do exposto, a sensação absurda de inutilidade das disposições legais atinentes ao assunto, o que, a toda evidência não é inadmissível. A lei não pode possuir expressões vãs. Com efeito, o texto legal em apreço tem função e objeto bem definido que é o de coibir a impontualidade no cumprimento da obrigação acessória. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna insuprimível no ordenamento jurídico-tributário.

5.7. Não podem ser desconhecidos das pessoas que lidam no meio tributário, os instrumentos postos à disposição da administração tributária com o escopo de facilitar a atuação do Fisco, cujo aparelho fiscalizador e arrecadador, não tem o poder de alcançar cada fato merecedor de sua atenção. É exemplo desse tipo de instrumento, a modalidade de lançamento por homologação que se caracteriza pela disposição de lei que impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributos sem o prévio exame da autoridade administrativa. Dentre outras, esta é, também, função da multa pelo descumprimento, ou cumprimento a destempo, de obrigação fiscal acessória, cuja previsão advém do legítimo poder de legislar do Estado. Em outras palavras, quis o legislador que houvesse o cumprimento da obrigação acessória independentemente de cobrança do Fisco. Para que isso se pudesse traduzir em realidade, instituiu-se a correspondente penalidade, conforme recomenda a boa técnica legislativa, penalidade esta exigível, por óbvio, nos casos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

de reparação das inadimplências ou de descumprimento das obrigações, ainda que de iniciativa do sujeito passivo.

5.8. Não se incluem entre as responsabilidades não afastáveis por força da denúncia espontânea, a relacionada com a multa de ofício, ainda que relativa a infração não qualificada, prevista para os casos em que a administração, por seus esforços, se depara com infrações à legislação tributária de que resultem falta ou insuficiência no pagamento de imposto. Ou seja, a denúncia dessa modalidade de infração, inibe a aplicação de tal multa, por ter, esta sim, relação direta com a finalidade última da tributação que é o recebimento de tributos, cuja arrecadação, por certo, nunca se materializaria caso a administração não despendesse recursos com pesquisas e investigações, contrariamente ao descumprimento da obrigação acessória de apresentar declaração de rendimentos, cuja omissão, é bom que se diga, antes de qualquer manifestação do contribuinte, é do pleno conhecimento do Fisco, bastando a este a consulta aos seus cadastros eletrônicos.

5.9. A propósito, depõe contra o argumento da denúncia espontânea, o fato de se estar denunciando algo a alguém, quando esse alguém já tenha conhecimento do objeto da denúncia. Isto seria no mínimo um contra-senso. Ou seja, a denúncia levada a efeito antes de qualquer iniciativa do Fisco, deve versar sobre fato completamente desconhecido da Administração Tributária, a exemplo da ocorrência de omissão de receita ou de dedução a maior de despesas, situações estas que afrontam diretamente o objetivo de arrecadar do Estado, se constituindo efetivamente, no denominado ilícito tributário, consoante exegese exposta pela Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em julgado unânime, datado de 05 de agosto de 1997 (DJ de 29/08/97), que está assim ementado:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DA DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88).

5.10. Do voto condutor daquele aresto, se põe em relevo, ainda, o seguinte trecho *verbis*:

“O dispositivo se refere à exclusão da responsabilidade da infração tributária. O Contribuinte cometeu uma infração tributária, e, antes de ser autuado, a denuncia espontaneamente. Fica, assim, livre da punição pela prática da infração, pagando, apenas o tributo devido e os juros de mora. Todavia, se há um retardamento, um atraso na entrega da declaração do imposto de renda, na verdade, não há uma infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88). Atente-se que, mesmo não tendo tributo a pagar, a multa moratória é devida.”

6. Com estas considerações, presente o princípio da economia processual, norteador das soluções da espécie, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de dezembro de 1997.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000480/96-71
Acórdão nº. : 106-09.700

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16.03.98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 17 JUL 1998


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

Ciente em 17 JUL 1998


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL