



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

Processo nº : 13888.000009/98-10
Recurso nº : 118.332
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : JARBAS MARTINS BARBOSA DE BARROS
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 14 DE ABRIL DE 1999
Acórdão nº : 102-43.706

IRPF - EX.: 1997 - ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA - A entrega intempestiva da Declaração de Rendimentos sujeita a pessoa jurídica ao pagamento de multa, equivalente a 1% (um por cento), por mês ou fração, sobre o imposto devido apurado na Declaração, fixado este valor, a partir de 1995, em no mínimo 500 UFIR, ainda que dela não resulte imposto devido. A norma se aplica a todas os contribuintes, aí incluídas as microempresas.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A falta de cumprimento de obrigação acessória não está contemplada no artigo 138 do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JARBAS MARTINS BARBOSA DE BARROS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos dos Conselheiros Mário Rodrigues Moreno (Relator), Valmir Sandri e Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ursula Hansen.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


URSULA HANSEN
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 14 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES e CLÁUDIA BRITO LEAL IVO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 13888.000009/98-10
Acórdão nº : 102-43.706
Recurso nº : 118.332
Recorrente : JARBAS MARTINS BARBOSA DE BARROS

RELATÓRIO

O contribuinte foi notificado a recolher a penalidade fixada na legislação do Imposto de Renda relativa a falta de entrega da Declaração do IRPF relativa ao exercício de 1997.

Inconformado, apresentou a tempestiva impugnação de fls. 1 e sgs., na qual alega, em resumo, que embora reconheça a intempestividade da entrega da referida declaração, o fez espontaneamente, o que, de acordo com o Art. 138 do Código Tributário Nacional, ilidiria sua responsabilidade pela infração cometida.

Às fls. 19/22 veio a Decisão da autoridade de primeira instância, mantendo a exigência, fundamentado-se no sentido de que a penalidade é exigível independente de seu cumprimento espontâneo, sendo desnecessária a prévia intimação da autoridade tributária, não sendo o caso dos autos de aplicação do referido Art. 138.

Irresignado, recorre à este Conselho (fls. 29/35) onde reitera os argumentos expendidos na peça impugnatória, citando jurisprudência e doutrina sobre a exclusão da responsabilidade quanto a penalidades, nas hipóteses previstas no CTN.

O contribuinte efetuou o depósito recursal previsto na legislação, Art. 33 do Dec. 70.235/72 em sua nova redação.

A



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

Processo.nº : 13888.000009/98-10
Acórdão nº. : 102-43.706

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional deixou de manifestar-se tendo em vista que o valor do crédito tributário é inferior ao previsto na legislação.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13888.000009/98-10
Acórdão nº. : 102-43.706

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO, Relator

A controvérsia dos autos cinge-se a interpretação do Art. 138 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte, em sua impugnação e recurso, reconhece que inadimpliu, quanto ao prazo, a obrigação acessória de entrega da declaração, entretanto, argüi em seu favor, que não foi regularmente intimado pela Administração Tributária ao seu cumprimento, que deu-se de forma espontânea, estando portanto, abrigado pela exclusão da penalidade prevista, nos termos do citado artigo 138 do CTN.

A constituição de créditos tributários relativos as penalidades por falta de cumprimento de obrigações tributárias acessórias esta perfeitamente definida em diversos artigos do Código Tributário Nacional, tais como, Arts. 115, 116 inc. I, 113 § 2º, 116 inc. I, etc. e previstas na legislação ordinária.

De sorte que é inquestionável a legalidade da aplicação de penalidades pecuniárias por falta ou atraso no cumprimento de obrigações acessórias.

Cuida-se portanto, da correta interpretação a ser dada ao conteúdo e alcance da norma do Art. 138 do CTN, no sentido de que, a excepcionalidade ali contida, abrigaria também a denuncia espontânea de obrigação acessória, mediante



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

Processo nº : 13888.000009/98-10

Acórdão nº : 102-43.706

seu implemento, antes de provocação ou intimação anterior da Administração Tributária.

Para melhor compreensão, transcrevo parcialmente o citado dispositivo do CTN:

“A responsabilidade (por infrações) 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.” (parênteses e grifos meus).

§ Único — Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração “

Tal dispositivo esta inserido no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), Seção IV (Responsabilidade por infrações), portanto, específica e diretamente relacionados com a matéria penal tributária.

Da exegese do referido artigo para a hipótese dos autos, destaca-se a expressão “se for o caso”, portanto, parece-me claro, que a responsabilidade (por infrações) é excluída também nos casos em que a infração não implica necessariamente na falta de recolhimento de tributos, casos em regra, das obrigações acessórias.

Alguns argumentam que admitida tal interpretação, os prazos fixados pelas leis tributárias seriam “letras mortas”, tumultuando e inviabilizando a administração tributária, e incentivando a desobediência aos ditames legais.



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

Processo nº. : 13888.000009/98-10
Acórdão nº. : 102-43.706

Outro argumento relativo a matéria dos autos utilizado como fundamento de algumas decisões de primeira instância e mesmo deste Conselho, seria de que o instituto da espontaneidade somente seria aplicável a fatos desconhecidos pela administração tributária, o que não seria o caso da falta de entrega de declarações nos prazos assinalados.

Não posso concordar com tal assertiva, primeiro porque silente a Lei a esse respeito, e segundo, muito pelo contrário, sabedor da omissão do contribuinte, amparada por formidável máquina informatizada que cruza as mais diversas informações disponíveis em 'n' bancos de dados, compete à Administração Tributária tomar as providências que a Lei lhe confere, e não quedar-se inerte, somente aplicando a penalidade meses após o cumprimento espontâneo da obrigação tributária pelo contribuinte.

Filiei-me nas duas sessões anteriores com essa corrente, relatando e votando com a maioria desta Câmara, entretanto, após exame mais acurado da matéria, alterei meu entendimento sobre o alcance da norma, que neste voto reformulo.

As relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes são permeadas por direitos e obrigações recíprocos. Se por um lado a Administração Tributária pode fixar prazos para cumprimento de obrigações acessórias e penalizar os contribuintes inadimplentes, por outro lado, a própria Lei tributária Maior cuidou de estabelecer outras normas de proteção ao contribuinte da inércia da administração tributária, como por exemplo, os casos de prescrição e decadência, que objetivando a estabilidade das relações jurídicas no tempo, obstam a atividade estatal de exigir até mesmo tributos, após decorridos lapsos de tempo e determinadas condições previstos na Lei.



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

Processo nº : 13888.000009/98-10

Acórdão nº : 102-43.706

Na hipótese dos autos, a norma parece-me clara no sentido de que o legislador objetivou incentivar o contribuinte omissivo ao cumprimento espontâneo da obrigação tributária, retirando-lhe por esta iniciativa, a penalidade.

Poder-se-ia alegar que tal tratamento é injusto para com aqueles que cumprem regularmente suas obrigações nos prazos estabelecidos, o que é absolutamente verdadeiro, entretanto, ao inserir o instituto da espontaneidade nas normas tributárias, provavelmente o legislador teve dupla intenção (ratio legis), incentivar o cumprimento das obrigações tributárias, ainda que a destempo, e punir a omissão e a inércia da Administração Tributária, como aliás acontece nos exemplos citados, da decadência e da prescrição, que por sinal, tem alcance muito maior de que a simples exclusão da penalidade, já que atingem também os tributos.

Atento a esta questão, Rubens Gomes de Souza, em seu anteprojeto de Código Tributário Nacional, Art. 289 § 2º, excluía as penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias e os casos de reincidência específica do instituto da espontaneidade (in Comentários ao CTN – Yves Gandra – Ed. 1998 – pag. 273).

Entretanto, outra foi a opção do legislador, espelhada que está, na redação adotada pelo Art. 138 do CTN, cuja única ressalva que veda sua aplicação, é a contida em seu § único.

Acrescente-se quanto ao instituto da espontaneidade, que é tão forte seu embasamento doutrinário e mandamento legal, que o próprio Decreto nº 70.235/72 (Lei Delegada), determina que inerte a administração tributária por mais



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

Processo nº. : 13888.000009/98-10
Acórdão nº. : 102-43.706

de 60 dias após algum ato de fiscalização, ela é restabelecida, com todos os efeitos que lhe atribui o Art. 138 do Código Tributário Nacional.

No sentido da interpretação ora adotada, renomados juristas, como Aliomar Baleeira, Bernardo de Moraes, Hugo Brito de Machado, Geraldo Ataliba e outros, também não fazem ressalvas quanto a aplicação do instituto nos casos de penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias.

Quanto a jurisprudência, tanto judicial como administrativa, inclusive do próprio Conselho, vêm inclinando-se no mesmo sentido, conforme diversos Acórdãos citados no Recurso e até mesmo em Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº CSRF/01-02.509, de 21/09/98.

Em termos de Justiça fiscal, a legislação complementar tributária teria que caminhar para uma reformulação do instituto da espontaneidade, de forma a permitir que através de legislação ordinária, houvesse uma distinção entre o contribuinte que cumpre suas obrigações, embora a destempo, daquele que obriga a movimentação da máquina fiscal, com custos para todos contribuintes, via graduação das penalidades.

Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO integral ao recurso, cancelando-se a exigência.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999.

MÁRIO RODRIGUES MORENO



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

Processo nº. : 13888.000009/98-10

Acórdão nº. : 102-43.706

VOTO VENCEDOR

Conselheira URSULA HANSEN, Relatora

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

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 - O disposto neste artigo, aplica-se aos casos de retificação de declaração de rendimentos quando esta houver sido apresentada após o prazo previsto na legislação, com diferença de imposto a maior." (Revogado pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995)



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

Processo nº. : 13888.000009/98-10
Acórdão nº. : 102-43.706

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

Não pode prosperar, também, a assertiva de que, correspondendo a entrega de Declaração uma obrigação acessória, a penalidade decorrente de seu não cumprimento somente subsistiria no caso de haver infração referente à obrigação principal. Ou seja, não incidiria nos casos em que não houvesse apuração de imposto devido.

A exigência de multa não se confunde com a apuração de imposto de renda. O fato gerador da penalidade é o atraso no cumprimento da obrigação de prestar informações ao fisco. A obrigação acessória converte-se em obrigação principal, conforme disposto no § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

“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 a penalidade pecuniária.”



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

Processo nº : 13888.000009/98-10
Acórdão nº : 102-43.706

Por outro lado, não pode prosperar o entendimento de alguns, que pretendem caracterizar a cobrança da multa como um confisco. A multa por atraso na entrega de Declaração de Ajuste constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Sobejamente demonstrada a legalidade da cobrança da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda, citados os dispositivos legais em que se fundamenta, a sua natureza de obrigação acessória e a decorrente impossibilidade de enquadrá-la como "confisco", cabe, finalmente, verificar se a citada lei contém algum dispositivo que dê guarida à tese da exclusão das microempresas do cumprimento da exigência. Contrariando o pretendido, a disposição contida no artigo 87 é taxativa:

"Artigo 87 - Aplicar-se-ão às microempresas as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas."

No caso em exame, o fato concreto é conhecido da autoridade fiscal - existe um prazo legal, prefixado em que deve ser cumprida a obrigação. 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.



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

Processo nº : 13888.000009/98-10

Acórdão nº : 102-43.706

Pode-se afirmar, ainda, que a ausência de mecanismos de coerção legal, aplicáveis quando do não cumprimento de obrigações de prestação de informações, destituiriam a norma jurídica de justificativa para sua existência.

Como justificativa, a título de fundamentação do pleito de dispensa da multa cita-se, em geral, a Lei nº 9.317/96, transcrevendo seu Artigo 1º - *“Fica assegurado às microempresas e as empresas de pequeno porte tratamento jurídico simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, trabalhista, previdenciário e creditício, na conformidade do disposto nesta Lei.”*

A concessão de inúmeros benefícios, implicando em redução da carga tributária e simplificação de todos os procedimentos, aí incluídas também as obrigações perante o fisco das pessoas físicas - sócios ou titulares - justifica, reforça a necessidade de que, uma vez ao ano, a microempresa apresente uma Declaração, ainda que simplificada, à administração do imposto de renda.

Considerando que a ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido à entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso, ou especificamente o cálculo do valor da multa cobrada;

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta,

Voto no sentido de negar-se provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999.


URSULA HANSEN