



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

Processo nº. : 13910.000007/97-16
Recurso nº. : 117.810
Matéria : IRF – Anos.: 1992, 1993 e 1995
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MILHO TRÊS MARIAS LTDA
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 11 DE JUNHO DE 1999
Acórdão nº. : 106-10.873

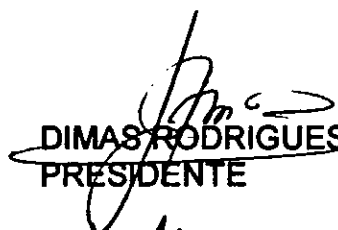
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - EX. 1995. A partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MILHO TRÊS MARIAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos, na preliminar e no mérito, os Conselheiros Luiz Fernando Oliveira de Moraes (Relator) e Romeu Bueno de Camargo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Baptista Carneiro Leão.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRÉSIDENTE


RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 NOV 1999

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITO, THAISA JANSEN PEREIRA, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente, justificadamente, a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

dpb



**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873
Recurso nº. : 117.810
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MILHO TRÊS MARIAS LTDA

RELATÓRIO

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MILHO TRÊS MARIAS LTDA., já qualificada nos autos, foi notificada a recolher multas de atraso por entrega da DIRF nos anos de 1992, 1993 e 1995, com base nas disposições legais mencionadas na peça vestibular de fls.06.

Em sua impugnação (fls.01), alegou a contribuinte que a DIRF de 1995 foi entregue no prazo legal, tendo o fisco considerado equivocadamente a data de entrega de uma declaração retificadora, sem prazo para entrega. Com relação às demais, alegou seu caráter confiscatório, por ser cumulativa e assemelhar-se aos juros compostos, e, em vista de terem sido entregues antes de qualquer procedimento fiscal, entendeu caracterizada a denúncia espontânea (CTN, art. 138), conforme jurisprudência que cita e transcreve.

O Delegado de Julgamento Substituto de Curitiba julgou procedente em parte a ação fiscal (fls.14), aceitando os argumentos da impugnante com relação à DIRF retificadora e reduzindo à metade as demais, com base no art. 1.001 do RIR/94. Rejeitou a tese de denúncia espontânea opondo acórdãos deste Conselho em sentido contrário àqueles colacionados pela impugnante.

Em recurso a este Conselho (fls. 18), a contribuinte, ademais de reiterar seus argumentos quanto à denúncia espontânea, alega ainda que o fisco quer se beneficiar de sua própria torpeza ao impor multas por DIRFs entregues em atraso, tendo em vista que as DIRFs foram entregues a tempo, ou pela antiga matriz da firma em São Paulo ou pelo estabelecimento de Cambará e a nova entrega só foi feita por exigência do órgão da Receita Federal, como condição para expedir certidão negativa e que todas as importâncias retidas foram repassadas à fazenda pública.

É o Relatório

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

VOTO VECIDO

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade. Entendo, preliminarmente, que o processo não está em condições de ser julgado. O contribuinte alega, como matéria de defesa, que do descumprimento da obrigação de apresentar as DIRFs não resultou prejuízo ao fisco pois as quantias retidas foram a tempo e regularmente recolhidas aos cofres federais. Se verdadeira essa afirmação, entendo que não falece razão para imposição de multa, pois a obrigação acessória em foco foi instituída em proveito da arrecadação do tributo, que se concretizou.

Por conseguinte, meu voto é no sentido de propor diligência para que o órgão preparador corroborasse ou não essa informação, no que sou vencido.

Quanto ao mérito, tenho para mim que assiste razão ao Recorrente, por qualquer dos argumentos esgrimidos no recurso: é incabível multa por atraso na entrega da declaração de imposto de renda retido na fonte (DIRF), a uma, quando tal entrega, ainda que feita a destempo, se deu antes de iniciado procedimento fiscal contra o sujeito passivo, a duas, quando de tal atraso não resultou prejuízo para o fisco, em vista do recolhimento do *quantum* retido aos cofres federais.

Caracteriza-se, *prima facie*, na espécie, a denúncia espontânea da infração, contemplada, como excludente de responsabilidade pelo art. 138 do CTN. Não encontro na legislação do imposto de renda norma que extirpe a multa de mora de outras penalidades pecuniárias. Todas se revestem de caráter penal e têm como pressuposto a infração à legislação tributária.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

Descabe trazer-se para o Direito Tributário, para estabelecer uma distinção, a figura da multa compensatória, própria do Direito Civil. A multa compensatória, denominada no nosso Código Civil pena convencional, tem, como o nome está a dizer, natureza contratual e, ademais, indenizatória. A teor do art. 1.061 do Código Civil, consiste em perdas e danos de caráter forfetário. Já no Direito Tributário as multas decorrem da lei, não do ajuste entre as partes, e não têm caráter de perdas e danos, pois, na sua imposição, não se cogita *da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato* praticado pelo sujeito passivo (CTN, art. 136).

A própria consolidação da legislação do imposto de renda, contida no RIR/94, desautoriza a pretendida diferenciação. Nela, tanto as multas de mora, como as multas de lançamento de ofício, são disciplinadas em capítulos subordinados ao Título IV - PENALIDADES E ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS, coerente, aliás, com o CTN (art.134, parágrafo único). E a mora do contribuinte na entrega da declaração de rendimentos é contemplada no art. 999, constante de um Capítulo também subordinado ao mesmo Título, sob a epígrafe INFRAÇÕES ÀS DISPOSIÇÕES À DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. Idêntica estrutura encontramos no RIR/99.

Desse tratamento legal uniforme resulta claro que a mora no cumprimento da obrigação acessória em tela submete-se às regras gerais que disciplinam a responsabilidade por infrações e, por conseguinte, tem plena aplicação à espécie a excludente do art. 138 do CTN.

Com relação à matéria, embora vinculada a obrigação acessória semelhante (entrega de declaração de ajuste), já temos o entendimento assentado pela douta Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo Acórdão nº 01-02.369, de 16.03.98, conduzido pela lógica irrepreensível do voto de lavra do pelo Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, traz a seguinte e taxativa ementa:

Handwritten signature and initials, likely of the Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES mentioned in the text.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – Lei nº 8.981/95, art. 88, e o CTN, art. 138 Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº 8.981/95 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecida pela Lei Complementar.

Ademais, não haverá de se impor a multa de mora pelo descumprimento de obrigação acessória da qual não resultou prejuízo para o fisco, pois a obrigação principal correlata – recolhimento do imposto retido na fonte aos cofres federais – foi a tempo e regularmente cumprida. Atente-se para a dicção do CTN:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

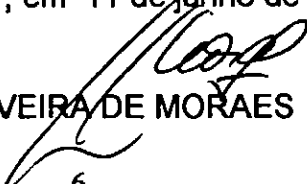
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 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. (grifei).**

A obrigação de informar à Secretaria da Receita Federal sobre o imposto retido na fonte tem a nítida finalidade de facilitar o controle da arrecadação do imposto. Vale dizer, o fim último da obrigação acessória em foco é a arrecadação do IRF. Aquela cessa se e quando esta se concretiza. Se o órgão fiscalizador levou de dez a cinquenta e sete meses para aperceber-se que DIRFs não haviam sido entregues pela Recorrente e não nega que as quantias por ela retidas já haviam sido recolhidas, a exigência para entrega daquele documento e a imposição de multa de mora se revelam formalidades burocráticas desprovidas de sentido.

Tais as razões, voto, no mérito, por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 1999


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

VOTO VENCEDOR

Conselheiro RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO, Relator Designado

Em que pese os argumentos do ilustre conselheiro relator, permito-me discordar pelas seguintes razões:

A entrega da DIRF, declaração de imposto de renda retido na fonte, é uma obrigação acessória, com prazo de entrega determinado e como tal, sujeita a sanção pela sua entrega a destempo. Sua obrigatoriedade está vinculada ao fato de haver retenção de imposto do renda, como no presente caso.

Quanto à sua alegação de que não houve prejuízo para o fisco em face do recolhimento dos valores retidos cabe esclarecer que a falta de entrega da referida declaração, acarretaria ao fisco dificuldade em identificar os contribuintes pessoa física do imposto de renda retido, para fins de controle, inclusive no caso de eventual restituição de valor pago a maior, apurado na declaração de rendimentos da pessoa física.

Quanto à aplicação da denúncia espontânea, esclareça-se que sobre o assunto, assim dispõe o artigo 10 do Decreto-lei 2.065/83 e § 3º, na parte que interessa à presente análise, *verbis*:

*Art. 10 - A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à SRF os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

§ 3º Se o formulário padronizado for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independente da sanção prevista no parágrafo anterior.

fl

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, da DIRF, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica sub aludida.

Ao deixar vencer o prazo fixado em Lei, aplicável à todas as pessoas obrigadas a apresentação da referida declaração, caracterizou-se a infração, tornando o interessado obrigado ao pagamento da multa prevista.

A denúncia espontânea deve atender ao princípio geral da purgação da norma, que tem valor de reparação e cumprimento. Ao atingir o contribuinte em mora, impede a exigência da multa de ofício, cabendo-lhe apenas a exigência da multa de mora, demonstrando haver uma gradação na imposição de penalidades. Dispensar a multa pelo atraso no cumprimento de obrigações tributárias significa anular este efeito de gradação das penalidades, colocando em igual situação o contribuinte que cumpriu suas obrigações no prazo estabelecido em Lei, e o que o fez a destempo.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN tem por elemento essencial à sua configuração a prática de uma infração fiscal. Este imperativo encontra-se contido no parágrafo único do supra citado dispositivo legal.

A administração fiscal exige, nos recolhimentos efetuados após a data do vencimento das obrigações, a multa de mora, uma vez justificada a sua cobrança pelo atraso do pagamento do tributo no prazo devido. O pagamento

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

efetuado em data posterior ao vencimento da obrigação é sempre feito espontaneamente por aquele que exerce o cumprimento desta; não há, porém, que se falar em "denúncia espontânea do atraso", porque este fato está implícito na própria efetivação do pagamento.

Em suma, a interpretação sistemática que se extrai do disposto no artigo 138 do CTN é que a denúncia espontânea elide tão-somente a imputação da multa de ofício.

O artigo 142 do CTN, quando conceitua o instituto do lançamento, o faz afirmando que o lançamento é ato privativo da autoridade pública competente e tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Infere-se deste conceito, que a penalidade cabível, quando for o caso, será a multa de mora, na hipótese de o sujeito passivo ter apenas se constituído em mora, sem que tenha cometido qualquer infração tendente a prática de evasão fiscal; será a multa de ofício, se no ato administrativo de lançar forem identificados procedimentos contrários às prescrições substantivas da lei, quanto à determinação da matéria tributável e do montante do tributo devido.

No mesmo sentido, o artigo 11 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF) expressamente dispõe que a notificação de lançamento, expedida pela administração fiscal, entre seus elementos essenciais, somente conterá a disposição legal infringida quando for o caso. Desta forma, a notificação de lançamento, expedida pelo órgão da administração, quando decorra tão-somente da inadimplência do sujeito passivo, será efetuada com todos os elementos necessários à sua regular validade e com a imputação da multa de mora, uma vez que esta não decorre do descumprimento de norma legal substantiva.

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

É de se acrescentar, ainda, que o ato administrativo de lançar, quando praticado através de auto de infração (art. 10 do Decreto n.º 70.235/72), tem como pressuposto essencial a descrição do dispositivo legal infringido e a indicação da penalidade aplicável. Esta exigência legal diferencia o auto de infração da notificação de lançamento, uma vez que, nesta última, a descrição da disposição legal infringida nem sempre é exigida, porque nem sempre é existente, o que vale por dizer que a notificação de lançamento pode ser expedida com multa de ofício, quando detectado o cometimento de infração, ou com multa de mora, quando efetivada após o vencimento da obrigação que deveria ter sido cumprida pelo sujeito passivo, ou sem qualquer penalidade, quando objetiva, tão-somente, a constituição de crédito tributário originário.

Tal entendimento ficou expresso no artigo 27 da Lei n.º 9.532/97, ao estabelecer que a multa de que trata o artigo 88 da Lei n.º 8.981/95, multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, será exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.

Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, transcrevo trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

"Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

**MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13910.000007/97-16
Acórdão nº : 106-10.873

Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a **exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), só tem sentido se referida à **responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede** (art. 137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário." (Grifos do original).

Por todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 1999



RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO