



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

Processo nº : 10820.000582/99-92
Recurso nº : 122.149
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : ROSANGELA CRISTINA DO NASCIMENTO SANTOS
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 08 DE JUNHO DE 2000
Acórdão nº : 102-44.312

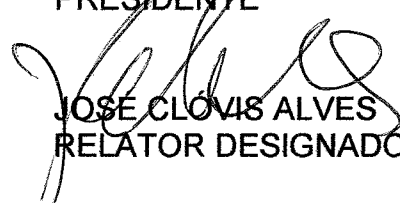
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - EXERCÍCIO DE 1997 - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a falta ou a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, quando dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa mínima equivalente a 200 UFIR. (Lei nº 8.981 de 20/01/95 art. 88 1º letra "a"). Não se aplica o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN nos casos de falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROSANGELA CRISTINA DO NASCIMENTO SANTOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Mussi da Silva (Relator), Valmir Sandri e Daniel Sahagoff. Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSE CLOVIS ALVES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO.



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

Processo nº : 10820.000582/99-92

Acórdão nº : 102-44.312

Recurso nº : 122.149

Recorrente : ROSANGELA CRISTINA DO NASCIMENTO SANTOS

RELATÓRIO

O contribuinte recorre da decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento da multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos do exercício de 1997.

Alega em seu recurso que a multa exigida é indevida, pois que cumpriu a obrigação acessória espontaneamente, ou seja, antes do início de qualquer procedimento administrativo tendente a verificar a infração, aplicando-se ao caso a excludente de responsabilidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Procedeu ao depósito prévio correspondente à 30% do valor exigido.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10820.000582/99-92

Acórdão nº. : 102-44.312

VOTO VENCIDO

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece o seguinte,
verbis:

“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”.

Tal dispositivo situa-se no Capítulo V, que trata da “Responsabilidade Tributária”, dentro do Título II, que regula a “Obrigação Tributária”, do Código Tributário Nacional.

Ora, não há como interpretar este dispositivo de forma a aplicá-lo, como excludente de responsabilidade de infração, somente à obrigação tributária principal e não à obrigação tributária acessória.

Não cabe ao intérprete da norma distinguir onde o legislador não o fez.

E pela singela leitura do dispositivo em tela, vê-se que o legislador não distinguiu a obrigação principal (de dar tributo) da obrigação acessória (de fazer



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

Processo nº. : 10820.000582/99-92

Acórdão nº. : 102-44.312

ou não fazer em prol do fisco) para excluir a responsabilidade da infração quando da denúncia espontânea.

De fato, a regra excludente e genérica está prevista na primeira parte do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que diz: “*A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração*”. O complemento do dispositivo quer se referir:

- (i) à obrigação principal, para explicitar que somente haverá a exclusão de responsabilidade quando a denúncia for **acompanhada 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; e
- (ii) à obrigação acessória, ao dizer que a condição acima referida somente se aplica “*se for o caso*”, ou seja, no caso da obrigação principal.

Ora, não há como compatibilizar a interpretação no sentido de que a excludente de responsabilidade aplicar-se-ia tão somente à obrigação principal, com a expressão “**se for o caso**”, na medida em que não há infração à obrigação principal, que é uma obrigação de dar, senão pela falta de pagamento do tributo. Não há palavras inúteis nas leis.

E se fizermos uma interpretação histórica da norma em comento, fica evidenciada a sua aplicação às obrigações tributárias seja ela principal (de dar) seja ela acessória (de fazer ou não fazer em prol do ente tributante). Senão vejamos.

PM



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

Processo nº. : 10820.000582/99-92

Acórdão nº. : 102-44.312

Decerto que o art. 239 do anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza, excluía a aplicação da excludente de responsabilidade às infrações cometidas em face de obrigações acessórias, *verbis*:

“Art. 289. Excluem a punibilidade :

I – A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II – O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis.

§ 1º Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o erro do direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal o erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante, ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I – Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias; (grifamos)

II – Aos casos de reincidência específica.”

Entretanto, tal redação foi rejeitada, sendo aprovada em seu lugar nova redação muito próximo do atual art. 138 do CTN, pelos motivos apresentados pelo Dr. Tito Rezende, que assêverou:

“Art. 289. Propomos a sua supressão, inclusive dos dois parágrafos. A alínea I modifica, mas não para melhor, a praxe adotada pelo fisco, quanto à denúncia espontânea do próprio contribuinte. Quanto à alínea II, é curiosa essa dirimente: ‘o erro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10820.000582/99-92

Acórdão nº : 102-44.312

*direito ou sua ignorância, quando excusáveis'. Esboroa-se assim, para o efeito do direito tributário, o velho princípio jurídico que o Código Penal acolheu no art. 16 ('a ignorância ou a errada compreensão da lei não eximem de pena'), embora esse Código conceda (art. 48) que se considere atenuante a 'ignorância ou errada compreensão da lei penal, quando excusáveis'. § 1º É absolutamente inaceitável. Vamos admitir (mesmo assim poderia ficar muito pouco garantida, em certos casos) que a lei nessa hipótese eximisse de responsabilidade o contribuinte, mas responsabilizasse em seu lugar o mau conselheiro. Em situação parecida, de culpa do tabelião, serventuário público que deixou desamparado o fisco, o art. 66 da Lei do Selo manda que o tabelião pague multa e o contribuinte o imposto. Regime semelhante é adotado em algumas legislações pertinentes ao imposto de transmissão de propriedade. Compreende-se que o contribuinte fique isento de multa se deixou de pagar devidamente o imposto por orientação defeituosa dos próprios prepostos do fisco. Mas o que o projeto estabelece é absolutamente inaceitável: inibe o fisco de punir uma falta de pagamento do imposto porque o contribuinte teria sido induzido em erro por seu advogado, contador, despachante, ou conselheiro fiscal... E estes, que penalidades sofrem? Nenhuma. Se vingasse o dispositivo, o fisco-ficaria inteiramente indefeso contra a fraude. § 2º - alínea I – **Não conseguimos atinar com o fundamento lógico para excluir em tais ou quais casos, a punição de infração fiscalmente tão grave qual seja a de falta do pagamento do imposto, e não tratar com a mesma brandura as infrações de obrigações tributárias acessórias**". (grifamos)*

Assim, pela interpretação sistemática e histórica da regra em comento, não há qualquer sentido lógico jurídico em distinguir a obrigação principal da acessória para efeito de se aplicar a excludente de responsabilidade somente à primeira relação jurídica no caso da denúncia espontânea da infração.

Voto, por conseguinte, no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões – DF, em 08 de junho de 2000.

LEONARDO MUSSI DA SILVA



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

Processo nº. : 10820.000582/99-92
Acórdão nº. : 102-44.312

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLOVIS ALVES, Relator Designado

O recurso é tempestivo, dele portanto tomo conhecimento, não há preliminar a ser analisada.

Em que pese o bem elaborado voto do nobre relator sua tese não pode prevalecer como abaixo demonstramos.

MULTA RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 1997 ANO-BASE DE 1996:

Quanto ao mérito para melhor decidirmos a questão transcrevamos a legislação:

“Legislação instituidora da penalidade aplicada.

A Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1996, teve origem na Medida Provisória n.º 812 de 30 de dezembro de 1994.

Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995

CAPÍTULO VIII

**DAS PENALIDADES E DOS ACRÉSCIMOS
MORATÓRIOS**

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 devido, ainda que integralmente pago.

II. - à de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.



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

Processo nº. : 10820.000582/99-92

Acórdão nº. : 102-44.312

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.

Art. 116 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1995."

Da leitura do dispositivo legal instituidor da multa, mesmo no caso de declaração de que não resulte imposto devido podemos interpretar que será aplicada prevista no inciso II a todas as pessoas físicas que deixarem de entregar a declaração ou o fizerem fora do prazo estabelecido na legislação.

O fato gerador da multa pelo atraso na entrega da declaração ocorreu no primeiro dia seguinte a 28 de abril de 1995, data limite para o cumprimento da referida obrigação acessória, quando a referida Lei estava em plena vigência.

Para que não houvesse dúvida sobre a aplicação do citado dispositivo em 06/02/95 a Coordenação Geral do Sistema de Tributação expediu o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 07 que declara, verbis:

"I. - a multa mínima, estabelecida no parágrafo primeiro do art. 88 da Lei n.º 8.981/95, aplica-se às hipóteses previstas nos incisos I e II. do mesmo artigo;

II. - a multa mínima será aplicada às declarações relativas ao exercício de 1995 e seguintes;"



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

Processo nº. : 10820.000582/99-92
Acórdão nº. : 102-44.312

O ato supra, editado com base no artigo 96 do CTN, não criou penalidade alguma apenas interpretou a norma legal já em vigência, ou seja a Lei 8.981/95.

Embora a referida Lei tenha origem na MP n.º 8123/94, apenas para argumentar vale ressaltar que as penalidades não estão vinculadas ao princípio previsto no artigo 150-II-b da Constituição Federal de 1988, no presente caso foi a própria lei que expressamente determinou a aplicação dos princípios nela inseridos a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995.

“Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 – CTN

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

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.

Art. 115 - Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:



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

Processo nº. : 10820.000582/99-92

Acórdão nº. : 102-44.312

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.'

No momento em que o contribuinte deixou de entregar, no prazo previsto na legislação, a sua declaração de rendimentos e estando sujeito a essa obrigação acessória, surgiram as circunstâncias necessárias para a ocorrência do fato gerador da penalidade aplicada, convertendo-se esta em obrigação principal.

Configurado o descumprimento do prazo legal a multa é devida independentemente da iniciativa para sua entrega partir da contribuinte ou o fizer por força de intimação.

Continuando ainda no Código Tributário Nacional, quanto a espontaneidade:

"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, quanto o montante do tributo dependa de apuração."

Não se aplica a figura da denúncia espontânea contemplada no artigo supra transcrito, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo como o decurso do prazo fixado para o cumprimento da referida obrigação acessória.



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

Processo nº : 10820.000582/99-92

Acórdão nº : 102-44.312

Por outro lado dispensar o contribuinte do pagamento da multa equivaleria a dispensa-lo do cumprimento de uma obrigação principal na qual se converteu a obrigação acessória no momento da ocorrência do fato gerador.

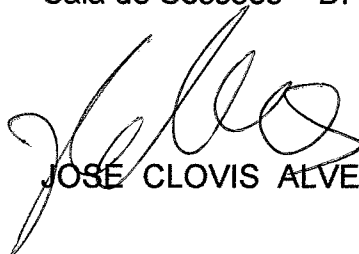
Sobre o assunto, por oportuno e por aplicável ao presente caso, transcrevo parte do voto da eminente Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, prolatado no Acórdão 102-40.098 de 16 de maio de 1996:

“Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada dentro do prazo fixado pela lei. Sendo esta uma obrigação de fazer, necessariamente, tem que ter um prazo certo para seu cumprimento e por consequência o seu desrespeito sofre a imposição de uma penalidade.”

“A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa pelo atraso no descumprimento do prazo fixado em lei.”

Assim conheço o recurso como tempestivo; no mérito voto para negar-lhe provimento.

Sala de Sessões – DF, em 08 de junho de 2000.


JOSE CLOVIS ALVES