



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

Processo nº. : 10840.003709/99-04  
Recurso nº. : 122.304  
Matéria : IRPF - EX.: 1995  
Recorrente : MERCEDES TRIGO BERZUINO  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 14 DE SETEMBRO DE 2000  
Acórdão nº. : 102-44.412

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPF - ESPONTANIEDADE – ART. 138 DO CTN – IMPROCEDÊNCIA - O artigo 138 do CTN, exclui a responsabilidade do contribuinte que se utiliza da denúncia espontânea da infração para sanar faltas ou irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigações tributárias, aplicando-se indistintamente às obrigações principal como a acessória.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCEDES TRIGO BERZUINO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Cláudio José de Oliveira e Antonio de Freitas Dutra. Designado o Conselheiro Valmir Sandri para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
VALMIR SANDRI  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

30 NOV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO RODRIGUES MORENO, LEONARDO MUSSI DA SILVA e DANIEL SAHAGOFF. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : 102-44.412  
Recurso nº : 122.304  
Recorrente : MERCEDES TRIGO BERZUINO

**RELATÓRIO**

MERCEDES TRIGO BERZUINO , CPF 138761758-36, residente à Rua Santa Cruz nº 1.131, em Serrana SP inconformada com a decisão do Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, que manteve a exigência contida no lançamento de página 01, interpõe recurso a este Conselho, visando a reforma da sentença.

Trata a presente lide da exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos referente ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, nos termos dos artigos 999 inciso II. letra "a", c/c art. 984 ambos do RIR/94, Lei nº 8.981/95 art. 88 Inc. I e II e §§ 1º a 3º.

Inconformada com a exigência a contribuinte apresentou a impugnação de folha 01, alegando em síntese que a declaração foi entregue espontaneamente sendo inaplicável a multa nos termos do artigo 138 do CTN.

O julgador de primeira instância analisou todas as argumentações apresentadas e julgou procedentes os lançamentos com base na legislação que ancorou as notificações.

Não concordando com a decisão de primeiro grau apresentou recurso a este Conselho, onde mantém a alegação de espontaneidade e acrescenta que entregara declaração dentro do prazo em conjunto com o marido.

É o Relatório.



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

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : 102-44.412

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

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

**MULTA A PARTIR DO EXERCÍCIO DE 1995.**

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

**Legislação instituidora da penalidade aplicada.**

A Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1996, teve origem na Medida Provisória nº 812 de 30 de dezembro de 1994.

**Lei nº 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 : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : 102-44.412

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

- a) **de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;**
- b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.

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

§ 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.”

Da leitura do dispositivo legal instituidor da multa, no caso de declaração de que não resulte imposto devido (inciso II.) podemos interpretar que será aplicada a todas as pessoas físicas, em duas hipóteses, a saber:

1. A primeira hipótese; **falta de apresentação da declaração de rendimentos:**

a) atendendo o contribuinte a intimação para regularização da obrigação acessória, com a devida entrega da declaração dentro do prazo nela prevista, será aplicada uma multa de valor equivalente a no mínimo 200 (duzentas) UFIR, ou o dobro da aplicada da aplicada anteriormente; se reincidente;

b) não atendendo a intimação dentro do prazo fixado na intimação, a multa prevista na letra “b” do § 1º será agravada em cem por cento.

2) A segunda hipótese, **apresentação da declaração fora do prazo fixado:**



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

Processo nº : 10840.003709/99-04

Acórdão nº : 102-44.412

- a) contribuinte não reincidente - aplica-se a multa de valor equivalente a no mínimo 200 (duzentas UFIR);
- b) contribuinte reincidente - aplica-se a multa anteriormente aplicada agravada em cem por cento.

Assim podemos concluir que a multa mínima será aplicada sempre que houver descumprimento da referida obrigação acessória, ou seu cumprimento fora do prazo estabelecido na legislação, aplicando-se a primeira parte do caput do artigo 88 ao descumprimento e a segunda parte ao cumprimento fora do prazo legal.

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

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

“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. 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. : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº. : 102-44.412

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem 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 a pessoa física ou jurídica 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 portanto em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

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 : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : 102-44.412

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.”**

A entrega da declaração de ajuste é uma obrigação acessória a ser cumprida anualmente por todos aqueles que se encontrem dentro das condições de obrigatoriedade e independe da iniciativa do sujeito ativo para seu implemento.

A vinculação da exigência da multa à necessidade de a procedimento prévio da autoridade administrativa fere o artigo 150 inciso II da Constituição Federal na medida em que para quem cumpre o prazo e entrega a declaração não se exige intimação enquanto para quem não cumpre seria exigida. Se esta fosse a interpretação estaríamos dando tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente já que todos que se encontrem dentro das condições previstas estão obrigados à apresentação da declaração de ajuste anual e, seu cumprimento, como já dissemos, independe da ação do sujeito ativo. E tem mais, estaríamos criando uma obrigatoriedade para o sujeito ativo não prevista em lei já que ela não vinculou a aplicação da multa a quaisquer iniciativas prévias da SRF.



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

Processo nº : 10840.003709/99-04  
Acórdão nº : 102-44.412

O contribuinte faz uma confusão na interpretação da legislação tributária, a seu ver somente poderia ter obrigação acessória se houvesse obrigação principal. O próprio CTN define essas obrigações no seu artigo 113 e uma não está vinculada à outra. A obrigação acessória consiste na prestações positivas ou negativas previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Uma delas é exatamente a de apresentar anualmente a declaração de rendimentos, só assim as autoridades tributárias poderão cumprir o dever de arrecadar e fiscalizar.

Quanto a gradação é dada pela própria lei que define um intervalo para a aplicação da penalidade que vai de duzentas a oito mil UFIRs. A autoridade aplicou a penalidade mínima e assim atendeu o preceito contido no artigo 112 do CTN.

Quanto à alegação de que entregara a declaração em conjunto com o marido, além de preclusa não está comprovada pois juntou apenas a folha de rosto da declaração e, não tendo juntado a relação de dependentes torna-se impraticável a aceitação de tal argumento.

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

Sala das Sessões - DF, em 14 de setembro de 2000.

  
JOSE CLOVIS ALVES



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

Processo nº : 10840.003709/99-04

Acórdão nº : 102-44.412

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator Designado

Ao que pese o voto do ilustre Relator, tenho opinião divergente ao seu entendimento de que a causa da multa está no atraso do cumprimento de obrigação acessória, ou seja, o desrespeito a uma penalidade pecuniária, caracterizada pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, e portanto, não está amparado pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional, mesmo quando apresentada espontaneamente.

Com a *devida vênia*, o entendimento acima não pode prosperar. Isto porque, o legislador ao utilizar no artigo 138 do Código Tributário Nacional a expressão “se for o caso”, o fez com a intenção de excluir da responsabilidade o contribuinte que denuncia espontaneamente, o inadimplemento das obrigações principais como também para as obrigações acessórias, de vez que, se o objetivo do legislador fosse alcançar apenas as obrigações principais, desnecessário seria utilizar a expressão *se for o caso*, pois, descumprida a obrigação principal, o tributo é sempre devido.

Essa é a exegese que se desprende do artigo 138 do CTN, senão vejamos:

“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.”



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

Processo nº : 10840.003709/99-04

Acórdão nº : 102-44.412

Da interpretação do dispositivo em tela, verifica-se que o mesmo refere-se à responsabilidade em sentido lato, não fazendo qualquer restrição à sua abrangência, quer das chamadas multas de ofício, que são penalidades pecuniárias a que estão sujeitos os infratores da legislação tributária, quer das multas moratórias, que se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento ou cumprimento de obrigação acessória, assim como das multas penais, decorrentes de infração a dispositivo legal, detectada pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora.

O legislador ao conceder o texto legal (art. 138 do CTN), o fez com a intenção de alcançar os dois tipos de infração, seja substancial, seja formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática da infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa.... Ora, onde o legislador não distingue, não é lícito ao interprete distinguir segundo princípio de hermenêutica.

Assim, não pode a administração, com o pretexto de validar a exigência tributária, alegar que a denúncia espontânea pressupõe a confissão voluntária de fato alheio ao seu conhecimento, e que a entrega a destempo da declaração de rendimentos (obrigação de fazer ou não fazer), no caso, obrigação acessória a qual estão sujeitos todos os contribuintes, não está amparado pelo artigo 138 do CTN, de vez que, esse fato não é desconhecido da autoridade administrativa, pois, terminado o prazo para a entrega tempestiva das declarações de rendimentos, têm a administração tributária condições de identificar e notificar os contribuintes faltosos.

Dessa forma, entendo não haver controvérsia acerca do dispositivo em tela, tendo em vista que o benefício outorgado exclui a responsabilidade de todas as infrações, incluindo-se entre elas, a multa pelo descumprimento de obrigações acessórias quando denunciado espontaneamente pelo contribuinte.



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

Processo nº : 10840.003709/99-04

Acórdão nº : 102-44.412

De outra forma, haverá sempre o conflito de lei ordinária que determina a aplicação da penalidade, mesmo quando denunciado espontaneamente, com a lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional, que consagra o instituto da denúncia espontânea.

Logo, a multa fiscal aplicada a recorrente diante da inobservância do prazo fixado para a entrega da Declaração de Rendimentos – obrigação tributária acessória – está albergada pelo artigo 138 do CTN, de vez que, exigi-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e estimulando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões – DF, em 14 de setembro de 2000.

  
VALMIR SANDRI