



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

Processo nº.: 10930.003178/99-32

Recurso nº.: 122.151

Matéria : IRPF - EXS.: 1994 e 1995

Recorrente : MARIA DAS GRAÇAS TEODORO DOMINGUES

Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR

Sessão de : 06 DE JUNHO DE 2000

Acórdão nº.: 102-44.295

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - EXERCÍCIO DE 1994 -** Em obediência ao princípio constitucional definido no artigo 5º inciso XXXIX da Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988, é inaplicável à pessoa física a disposição contida na alínea "a" do inciso II do artigo 999 do RIR/94.

**EXERCÍCIO DE 1995 -** 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").

**ESPONTANEIDADE/INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN** - 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 acessória não se exige intimação, enquanto para quem não a cumpre seria exigida. Se esta fosse a interpretação estaríamos dando tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA DAS GRAÇAS TEODORO DOMINGUES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos AFASTAR a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.994, e, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso quanto a multa do exercício de 1.995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos quanto ao exercício de 1.995 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 Conselheiros CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO.



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

Processo nº.: 10930.0003178/99-32

Acórdão nº.: 102-44.295

Recurso nº.: 122.151

Recorrente : MARIA DAS GRAÇAS TEODORO DOMINGUES

**R E L A T Ó R I O**

O contribuinte recorre da decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento da multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos dos exercícios de 1994 e 1995.

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.: 10930.0003178/99-32

Acórdão nº.: 102-44.295

V O T O V E N C I D O

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

*lah*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº.: 10930.0003178/99-32

Acórdão nº.: 102-44.295

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

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 asseverou:

*"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 dirimenter: 'o erro de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

*direito ou sua ignorância, quando excusáveis'. Esbora-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.

Ademais, não há como aplicar a multa genérica do art. 984, nos termos estabelecidos no artigo 999, II, "a", ambos do RIR/94, em face da entrega em atraso da declaração de rendimentos do exercício de 1994, em homenagem ao

102-44.295



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

princípio da tipicidade e ao da legalidade, conforme reiterada jurisprudência do Conselho de Contribuintes:

Ementa:

**"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - EXERCÍCIO DE 1994 - Em obediência ao princípio constitucional definido no artigo 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988, é inaplicável à pessoa física a disposição contida na alínea "a" do inciso II do artigo 999 do RIR/94.**

(Processo nº 13982.000069/97-93, Relator José Clóvis Alves, Acórdão 102-43050)

Ementa:

**"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO -**  
Em obediência ao princípio constitucional definido no artigo 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal de 1988, é inaplicável a disposição contida na alínea "a" do inciso II do artigo 999 do RIR/94.

Recurso provido.

(Processo nº 13821.000008/95-34, Relatora Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos, Acórdão nº 102-41836)"

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

Sala de Sessões – DF, em 06 de junho de 2000.

LEONARDO MUSSI DA SILVA



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

**V O T O V E N C E D O R**

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.

A multa exigida relativa ao exercício de 1994 foi exigida indevidamente; havendo penalidade específica para o atraso na entrega da declaração, art. 727 não poderia ser aplicada a multa do art. 723, ambos do RIR/80, não podendo sustentar a exigência também o art. 999-II “a” do RIR/94, por falta de amparo legal; em sentido contrário está a multa relativa ao exercício de 1995 que foi exigida com base no artigo 88 da Lei nº 8.981/95, conversão da MP nº 812 de 30/12/94; analisaremos separadamente as duas hipóteses:

**QUANTO À MULTA RELATIVA AOS EXERCÍCIO DE 1994:**

Para melhor decidirmos a lide transcrevemos a legislação aplicada:

**CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

....  
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o define, *nem pena*, sem prévia cominação legal. (grifei)

RIR/94 aprovado pelo Decreto 1.041/94

Art. 984. Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica (Decreto-lei nº 401/68, art. 22, e Lei 8.383/91, art. 3º, I)

Art. 999 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º);

b) de um por cento ao mês ou fração 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 (LEI 2.354/54, ART. 32, "b");

c) omissis

II - multa:

a) prevista no art. 984, nos casos de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, quando esta não apresentar imposto devido."

Analizando a legislação supra verificamos que para os casos de falta de apresentação declaração ou sua apresentação com atraso, existe penalidade específica não podendo portanto ser aplicada a penalidade do artigo 984 por ser genérica.



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

Esta forma de penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido. Como a declaração de rendimentos apresentada não apresenta imposto, inexiste multa.

Sobre a matéria transcrevo parte do voto da eminent Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto no acórdão 102-40.407 de 11.07.96, acolhido por unanimidade.

"Com relação ao enquadramento legal apontado, têm-se que a alínea "a" inciso II do art. 999, é inaplicável ao ano calendário de 1993, porque, até então, não havia disposição legal que desse suporte a esta exigência. Aplicar-se multa, sem lei anterior que a defina, é ferir o princípio constitucional indicado." A conselheira indicou o princípio constitucional acima citado.

A multa aplicada é uma penalidade pecuniária e como tal deve estar prevista em lei. O Regulamento do Imposto de Renda não tem essa característica como ensina o ilustre mestre HELY LOPES MEIRELLES, em seu Direito Administrativo Brasileiro, 7ª Edição, página 155:

"Os regulamentos são atos administrativos, posto em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo de lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa."

"Como ato inferior à lei, regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite. No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é irrito e nulo. Quando o regulamento visa a explicar a lei (regulamento de execução) terá que se cingir ao que a lei contém; quando se tratar de regulamento destinado a prover situações não contempladas em lei (regulamento autônomo ou independente) terá que se ater nos limites da competência do Executivo, não podendo nunca, invadir as reservas da lei, isto é, suprir a lei naquilo que é competência da norma legislativa (lei em sentido formal e material). Assim sendo, o regulamento jamais poderá instituir ou majorar



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

tributos, criar cargos, aumentar vencimentos, perdoar dívidas, conceder isenções tributárias, e o mais que depender de lei propriamente dita.”

O fato de o Regulamento do Imposto de Renda ter sido aprovado por um decreto não lhe confere atributos de lei, como ensina o mesmo autor, na página 155 da mesma obra:

“Decreto independente ou autônomo é o que dispõe sobre matéria ainda não regulada especificamente em lei. A doutrina aceita esses provimentos administrativos **praeter legem** para suprir a omissão do legislador, desde que não invadam **as reservas da lei**, isto é, as matérias que só por lei podem ser reguladas.”

Concluindo, até a edição da Lei nº 8.981/95 somente poderia ser exigida a multa proporcional visto ser específica para o caso para a falta ou atraso na entrega da declaração, não havendo previsão legal para a exigência de multa quando da declaração não resultasse imposto devido.

**MULTA RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 1995 ANO-BASE  
DE 1994:**

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:



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

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.**

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:**

a) contribuinte não reincidente - aplica-se a multa de valor equivalente a no mínimo 200 (duzentas UFIR);



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

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.

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 nº 07 que declara, verbis:

I- a multa mínima, estabelecida no parágrafo primeiro do art. 88 da Lei nº 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;

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 nº 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos



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

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

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

**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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10930.0003178/99-32

Acórdão nº. : 102-44.295

**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.

Sobre o assunto, por oportunamente e por aplicável ao presente caso, transcrevo parte do voto da eminentíssima Conselheira SUELI EFIGÊNIA 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 encontram dentro das condições de obrigatoriedade e independe da iniciativa do sujeito ativo para seu implemento.

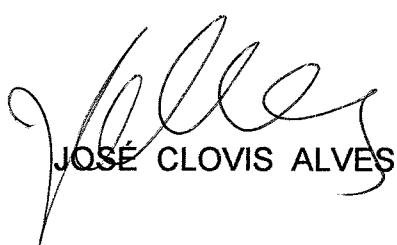
Processo nº. : 10930.0003178/99-32  
Acórdão nº. : 102-44.295

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 acessória 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 da SRF.

Quanto ao julgado mencionado cabe salientar que aplica-se a decisão apenas às partes litigantes.

Assim conheço o recurso como tempestivo; no mérito voto no sentido de afastar a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.994, e, por maioria de votos negar provimento ao recurso quanto a multa do exercício de 1.995.

Sala de Sessões – DF, em 06 de junho de 2000.



JOSÉ CLOVIS ALVES