



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

Processo nº. : 13687.000015/00-11  
Recurso nº. : 123.395  
Matéria : IRPF - EX.: 1999  
Recorrente : ANÍBAL FERREIRA DE MELO  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 24 DE JANEIRO DE 2001  
Acórdão nº. : 102-44.604

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA POR ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA DO ARTIGO 138 DO CTN - O instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade por infrações praticadas tanto no âmbito da obrigação tributária (de dar) principal quanto da obrigação tributária (de fazer ou não fazer em prol do fisco) acessória.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANÍBAL FERREIRA DE MELO.

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) e Antonio de Freitas Dutra. Designado o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
LEONARDO MUSSI DA SILVA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, MÁRIO RODRIGUES MORENO, AMAURY MACIEL e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 13687.000015/00-11  
Acórdão nº : 102-44.604  
Recurso nº : 123.395  
Recorrente : ANÍBAL FERREIRA DE MELO

**RELATÓRIO**

ANÍBAL FERREIRA DE MELO, CPF 047.399.906-44, residente à Av. 31 "A" nº 253 centro Ituiutaba MG, inconformado com a decisão do Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte MG, que manteve a exigência contida no lançamento de página 02, 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 I, c/c art. 984 ambos do RIR/94, Lei nº 8.981/95 art. 88 Inc. I e II e §§ 1º a 3º.

Inconformado com a exigência a contribuinte apresentou a impugnação de folha 01, alegando em síntese denúncia espontânea, e cita como amparo legal o 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 as alegações da inicial.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

**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.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:



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

Processo nº. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

- 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. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

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. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

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:

“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.”

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 : 13687.000015/00-11  
Acórdão nº : 102-44.604

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 conseqüência 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 : 13687.000015/00-11

Acórdão nº : 102-44.604

Quanto ao acórdão citado vale ressaltar que a CSRF mudou sua posição e, seus membros, por maioria de votos mantêm a referida multa, pela inaplicabilidade do art. 138 do CTN nos casos de obrigações acessórias.

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

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2001.

  
JOSÉ CLOVIS ALVES



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator Designado

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.



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

Processo nº. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

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 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.



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

Processo nº. : 13687.000015/00-11

Acórdão nº. : 102-44.604

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.

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.”



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

Processo nº : 13687.000015/00-11

Acórdão nº : 102-44.604

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 dirimente: ‘o erro de 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, serventário 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)

BA



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

Processo nº : 13687.000015/00-11

Acórdão nº : 102-44.604

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 24 de janeiro de 2001.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters that appear to be 'LM' followed by a horizontal line.

LEONARDO MUSSI DA SILVA