



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

Processo nº : 13687.000331/96-44  
Recurso nº : 12.353  
Matéria: : IRPF - EX.: 1996  
Recorrente : OSMILDA MIRANDA RODRIGUES  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 1998  
Acórdão nº : 102-42.899

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - EXERCÍCIO DE 1996 - 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 OSMILDA MIRANDA RODRIGUES.

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. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator). Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira URSULA HANSEN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº : 102-42.899  
Recurso nº : 12.353  
Recorrente : OSMILDA MIRANDA RODRIGUES

RELATÓRIO

A Recorrente foi notificada em 28.10.96, a recolher aos cofres da União, a importância de R\$ 165,74 (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos), relativo a multa de atraso na entrega da declaração de Imposto de Renda - PF exercício de 1996 - ano-base 1995, com base nos arts. 838, 883, 884, 885, 886, 887 e 923 do RIR/94; Lei nº 8.981, de 20.01.95, arts. 11 a 18, 24, 84 e 88; Lei nº 9.065, de 20.06.95, arts. 1 e 13; Lei nº 9.250, de 26.12.95, arts. 2, §§ 1, 16 e 36.

Inconformada com a notificação de lançamento, a Recorrente apresentou tempestivamente impugnação (fls. 01/02), reconhecendo a entrega intempestiva de sua declaração, mas solicita o benefício do art. 138 do CTN, que assim dispõe:

*“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.”*

Nesse sentido, apresentou vários acórdãos do 1º Conselho de Contribuinte, desonerando o contribuinte de qualquer penalidade, quando o mesmo espontaneamente apresenta sua declaração de rendimentos, fora de prazo, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Por fim, solicita o cancelamento da notificação de lançamento à fl.

04.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13687.000331/96-44

Acórdão nº. : 102-42.899

A autoridade julgadora a quo decidiu pela procedência do lançamento (fls. 18/21), entendendo que o art. 138 do CTN não socorre o contribuinte, vez que distintas são as multas de ofício, que são penalidades pecuniárias a que estão sujeitos os infratores da legislação tributária. Enquanto as multas moratórias se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento ou cumprimento de obrigação acessória, as multas penais decorrem de infração a dispositivo legal, detectada pela administração, em exercício de regular ação fiscalizadora. A denúncia espontânea da infração impede a aplicação, e é este tipo de penalidade, desde que, se for o caso, acompanhada do pagamento do tributo devido, da respectiva correção monetária e acréscimos legais pertinentes.

Assevera que os fundamentos que impõe a penalidade pelo atraso na entrega da declaração, é o art. 88 da Lei nº 8.981/95 e art. 9º da I.N. SRF nº 69, de 28.12.95.

Intimada da decisão a quo em 06/03/97 fl. 26, a Recorrente apresentou recurso tempestivamente a esse Colegiado (fl. 28/33), entendendo que o art. 138 do CTN, aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais, pois se assim não o fosse, não faria sentido falar em pagamento de tributo devido, se a exclusão da responsabilidade fosse apenas em relação às infrações formais.

Continuando, alega que os deveres tributários são de duas natureza: Principais e Acessórias. O dever principal (obrigação de dar) é PAGAR O TRIBUTO no prazo e na forma prevista em Lei. Os deveres acessórios (obrigação de fazer e não fazer) são os comportamentos positivos e negativos, e que o contribuinte está obrigado por força dos ditames previstos na Legislação.

Assim, qualquer desrespeito a um ou outro tipo de dever é uma INFRAÇÃO (hipótese de norma sancionante).



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

Processo nº. : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº. : 102-42.899

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a DEVER ou OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.

Conseqüentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório.

Sendo assim, "multa de mora" é multa e não complemento indenizatório que é feito pela cobrança dos "juros", ficando a correção monetária como fórmula de manutenção do poder de compra do dinheiro.

Por fim, a Recorrente requer PROVIMENTO às suas pretensões recursais, determinando o CANCELAMENTO DO FEITO TRIBUTÁRIO, decorrente de procedimento FISCAL ADMINISTRATIVO.

O Procurador Seccional da Fazenda Nacional, apresentou suas "contra-razões do recurso", entendendo ser totalmente improcedentes as alegações da Recorrente, razões pela qual, requer seja mantida, na íntegra, dar decisão recorrida.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº. : 102-42.899

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento, não havendo preliminares a serem analisadas.

A Recorrente como visto, espontaneamente e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, entregou sua declaração de rendimentos.

Ao abrigo do artigo 138 do CTN, o contribuinte não poderá ser penalizado da multa pela entrega intempestiva de sua declaração de rendimentos, o qual dispõe:

*“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.”*

Nos acórdãos 104-9.137, 9.205, 9.208, 9.209, 9.210, 9.254, 9.263, 9.270 a 9.273, 9.334, 9340 a 9.345 e 9.372/92 - DOU 25.01.93, assim decidiu:

*“Se o contribuinte entregou a sua declaração de rendimentos fora do prazo, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, denunciou espontaneamente a infração, não estando sujeita a qualquer penalidade.”*



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

Processo nº. : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº. : 102-42.899

De acordo com o Recurso Nº. 12.354.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 1998.

**VALMIR SANDRI**

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Valmir Sandri', written over a faint horizontal line.



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

Processo nº : 13687.000331/96-44

Acórdão nº : 102-42.899

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator Designado

Designado para fazer o voto vencedor, não é difícil traduzir a decisão já pacificada nesta casa de que a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não se aplica aos casos de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

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.**

**III.**

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

**a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;**

**b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº : 102-42.899

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);

b) contribuinte reincidente - aplica-se a multa anteriormente aplicada agravada em cem por cento.



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

Processo nº : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº : 102-42.899

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 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 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.



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

Processo nº : 13687.000331/96-44

Acórdão nº : 102-42.899

“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 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 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 do contribuinte ou o fizer por força de intimação.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº. : 102-42.899

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.”

Sobre o assunto, por oportuno e aplicável ao presente caso, transcrevo parte do voto da eminente Conselheira SUELI EFIGÊNIA DE BRITO, 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.”**

Cabe finalmente ressaltar que a previsão contida no artigo 138 visa excluir a responsabilidade de caráter penal e não a tributária, pois mesmo no caso de pagamento espontâneo de um tributo esse deve ser acompanhado com a multa de mora.



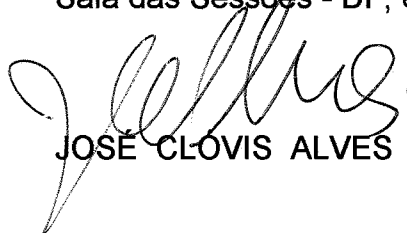
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13687.000331/96-44  
Acórdão nº : 102-42.899

Concluindo o instituto da denúncia espontânea não se aplica nos casos de não cumprimento ou cumprimento fora do prazo de obrigações acessórias; ocorrido o fato gerador da multa, no momento em que se esgotou o prazo da entrega da declaração, a obrigação acessória converteu-se em obrigação principal possível de extinção apenas com o respectivo pagamento.

Assim de modo diverso do nobre relator voto no sentido de conhecer o recurso como tempestivo e no mérito **negar-lhe provimento**.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 1998.

  
JOSE CLOVIS ALVES