



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

Processo nº. : 13836.000052/99-08  
Recurso nº. : 119.523  
Matéria : IRPF - EX.: 1994 e 1995  
Recorrente : ANA MARIA DALDOSSO  
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP  
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 1999  
Acórdão nº. : 102-43.932

IRPF - EX.: 1994 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A multa prevista no artigo 984 do RIR/94 sendo genérica aplica-se somente a infrações sem penalidade específica, excluído o simples atraso na entrega de declaração.

IRPF - EX.: 1995 - MULTA - ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A entrega intempestiva da Declaração de Rendimentos, a partir de 1995, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física ou jurídica ao pagamento de multa equivalente, no mínimo, a 200 UFIR ou 500 UFIR, respectivamente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária - a norma inserta no artigo 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANA MARIA DALDOSSO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1 - afastar a multa do exercício de 1994 por unanimidade de votos, e, 2- pelo voto de qualidade manter a multa do exercício de 1995. Vencidos os Conselheiros Leonardo Mussi da Silva (Relator), Valmir Sandri e Mário Rodrigues Moreno que davam provimento neste exercício. Designada a Conselheira Ursula Hansen para redigir o voto vencedor, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
URSULA HANSEN  
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 12 MAI 2000

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.



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

Processo nº : 13836.000052/99-08  
Acórdão nº : 102-43.932  
Recurso nº : 119.523  
Recorrente : ANA MARIA DALDOSSO

**RELATÓRIO**

ANA MARIA DALDOSSO 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 : 13836.000052/99-08

Acórdão nº : 102-43.932

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13836.000052/99-08

Acórdão nº : 102-43.932

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.

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 :



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000052/99-08

Acórdão nº. : 102-43.932

*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 próxima 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’. 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*

*RM*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000052/99-08

Acórdão nº. : 102-43.932

*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)*

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 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



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

Processo nº : 13836.000052/99-08

Acórdão nº : 102-43.932

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, desta forma, no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 1999.

  
LEONARDO MUSSI DA SILVA



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

Processo nº. : 13836.000052/99-08

Acórdão nº. : 102-43.932

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira URSULA HANSEN, Relatora Designada

Em que pese o brilhantismo do Voto elaborado pelo ilustre Conselheiro Relator, com a devida vênia, permito-me discordar das considerações e fundamentação formulada pelo digno Relator.

O Código Tributário Nacional, no Título II - Obrigação Tributária, Capítulo I - Disposições Gerais, dispõe:

“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 à penalidade pecuniária.”

Caracterizada a obrigação acessória, discute-se a hipótese de ser relevada a pena - o pagamento de multa - no caso de o sujeito passivo deixar de cumprir a obrigação, ou fazê-lo extemporaneamente.

No caso concreto, a ora Recorrente procedeu à entrega de sua Declaração de Rendimentos após decorrido o prazo fixado; inexistindo ação fiscal anterior, pretende beneficiar-se do disposto no Artigo 138 do CTN, ou seja, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.





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

Processo nº : 13836.000052/99-08

Acórdão nº : 102-43.932

Reza o Artigo 138 do Código Tributário Nacional:

“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.”

Verifica-se, portanto, que a alegação de que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária não beneficia a Recorrente, porque a norma inserta no artigo 138 do CTN se refere explicitamente a tributo - não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

A título de ilustração e complementação, registre-se que o mestre ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o artigo acima transcrito (in *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, 2ª Edição), assim se manifesta:

**“EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO**

Libera-se o contribuinte ou o responsável, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração.

A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do C. Penal: “O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13836.000052/99-08

Acórdão nº : 102-43.932

A cláusula “voluntariamente” do C.P. é mais benigna do que a “espontaneamente” do C.T.N., que o § único desse art. 138, esclarece só ser espontânea a confissão oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

A *contrario sensu*, prevalece a exoneração se houve procedimento ou medida no processo sem conexão com a infração: *benigna amplianda*.”

Do texto transcrito se depreende que a outorga do benefício pressupõe uma confissão, uma denúncia.

Segundo DE PLÁCIDO E SILVA ( in Vocabulário Jurídico, Vol. I e II, Ed. Forense)

“CONFISSÃO - Derivado do latim *confessio*, de *confiteri*, possui na terminologia jurídica, seja civil ou criminal, o sentido de declaração da verdade feita por quem a pode fazer.

....

Em qualquer dos casos, é a *confissão* o reconhecimento da verdade feita pela própria pessoa diretamente interessada nela, quer no cível, quer no crime, desde que ela própria é quem vem fazer a declaração de serem verdadeiros os fatos argüidos contra si, mesmo contrariando os seus interesses, e assumindo, por esta forma, a inteira responsabilidade sobre eles.

....”

DENÚNCIA - Derivado do verbo latino *denuntiare* (anunciar, declarar, avisar, citar), é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de *declaração*, que se faz em juízo, ou notícia que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado.

Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão.

....”



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

Processo nº : 13836.000052/99-08

Acórdão nº : 102-43.932

Segundo consta do Dicionário do Mestre AURÉLIO, **denunciar** significa “fazer ou dar denúncia de, acusar, “delatar”, “dar a conhecer, revelar, divulgar” “publicar, proclamar, anunciar”, “dar a perceber, evidenciar”. Em qualquer das acepções da palavra existe o sentido de tornar pública, de conhecimento público, um fato qualquer.

No caso em exame, o fato concreto é conhecido da autoridade fiscal - existe um prazo legal, prefixado em que deve ser cumprida a obrigação acessória. O descumprimento tempestivo da obrigação de fazer implica na imposição da multa. Ocorrendo o fato gerador da multa no momento do decurso do prazo legal sem seu adimplemento, a cobrança, a obrigatoriedade do pagamento independe de o cumprimento extemporâneo da obrigação ser espontâneo, ou decorrente de intimação específica.. Resta claro que a contribuinte se omitiu no dever de informar, deixando de prestar auxílio à fiscalização no exercício pleno de seu dever.

Pode-se afirmar, ainda, que a ausência de mecanismos de coerção legal, aplicáveis quando do não cumprimento de obrigações de prestação de informações, destituíam a norma jurídica de justificativa para sua existência.

O entendimento dos integrantes desta Câmara vem sendo no sentido da aplicabilidade de multa por atraso no cumprimento de obrigações acessórias, inclusive as de fazer, como entrega de DIRF, DOI, DCTF e Declarações Rendimentos, citando-se, a título de exemplo, os Acórdãos nº 102-28.170, 102-27.693, 102-20.31 e, ainda, 105-1.013, 106-4.851, entre outros.

Considerando que o ora Recorrente em nenhum momento contesta o fato de haver procedido à entrega de sua Declaração de Rendimentos com atraso,



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

Processo nº. : 13836.000052/99-08

Acórdão nº. : 102-43.932

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta,

Voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa do exercício de 1994 e manter a multa do exercício de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 1999.



URSULA HANSEN