



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Recurso nº. : 123.152
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : EDUARDO DE CARVALHO BORGES
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 2000
Acórdão nº. : 102-44.512

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF - EXERCÍCIO DE 1997 - 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 EDUARDO DE CARVALHO BORGES.

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. Vencidos os Conselheiros Mário Rodrigues Moreno (Relator) e Valmir Sandri. Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO MUSSI DA SILVA, BERNARDO AUGUSTO DUQUE BACELAR (SUPLENTE CONVOCADO) e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512
Recurso nº. : 123.152
Recorrente : EDUARDO DE CARVALHO BORGES

RELATÓRIO

O contribuinte foi autuado para recolher a penalidade fixada na legislação do Imposto de Renda relativa a falta de entrega da Declaração referente ao exercício de 1997.

Inconformado, apresentou a tempestiva impugnação de fls. 1/7, na qual alega, em resumo, que embora reconheça a intempestividade na entrega da referida declaração, afirma que o fez espontaneamente, o que, de acordo com o Art. 138 do CTN ilidiria sua responsabilidade pela infração cometida.

Às fls. 17/20 veio a decisão da autoridade monocrática, que manteve integralmente a exigência, fundamentando sua Decisão no Art. 88 da Lei 8981/95 quanto ao exercício de 1996 e sgs., bem como em parecer de Procurador da Fazenda Nacional, no sentido de que o Art. 138 do CTN não se aplica as penalidades de natureza acessória, além de Acórdãos sobre a matéria.

Irresignado, recorre a este Conselho (fls.26/32), onde reitera os argumentos expendidos na peça impugnatória, tendo efetuado o depósito previsto no Art. 33 do Dec. 70.235/72 (fls.41).

O depósito que autoriza o seguimento do Recurso consta das fls. 33.

A Doutra Procuradoria da Fazenda Nacional deixou de manifestar-se face ao valor do crédito tributário ser inferior ao preconizado na legislação.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO, Relator

A controvérsia dos autos cinge-se a interpretação do Art. 138 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte, em sua impugnação e recurso, reconhece que inadimpliu, quanto ao prazo, a obrigação acessória de entrega da declaração, entretanto, argüi em seu favor, que não foi regularmente intimado pela Administração Tributária ao seu cumprimento, que se deu de forma espontânea, estando, portanto, abrigado pela exclusão da penalidade prevista, nos termos do citado artigo 138 do CTN.

A constituição de créditos tributários relativos às penalidades por falta de cumprimento de obrigações tributárias acessórias esta perfeitamente definida em diversos artigos do Código Tributário Nacional, tais como, Arts. 115, 116 inc. I, 113 § 2º, 116 inc. I, etc. e previstas na legislação ordinária.

De sorte que é inquestionável a legalidade da aplicação de penalidades pecuniárias por falta ou atraso no cumprimento de obrigações acessórias.

Cuida-se, portanto, da correta interpretação a ser dada ao conteúdo e alcance da norma do Art. 138 do CTN, no sentido de que, a excepcionalidade ali contida, abrigaria também a denuncia espontânea de obrigação acessória, mediante



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

seu implemento, antes de provocação ou intimação anterior da Administração Tributária.

Para melhor compreensão, transcrevo parcialmente o citado dispositivo do CTN:

“A responsabilidade (por infrações) 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”.(parênteses e grifo meus).

§ Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração “.

Tal dispositivo está inserido no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), Seção IV (Responsabilidade por infrações), portanto, específica e diretamente relacionados com a matéria penal tributária.

Da exegese do referido artigo para a hipótese dos autos, destaca-se a expressão “se for o caso”, portanto, parece-me claro, que a responsabilidade (por infrações) é excluída também nos casos em que a infração não implica necessariamente na falta de recolhimento de tributos, casos em regra, das obrigações acessórias.

Alguns argumentam que admitida tal interpretação, os prazos fixados pelas leis tributárias seriam “letras mortas”, tumultuando e inviabilizando a administração tributária, e incentivando a desobediência aos ditames legais.



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

Outro argumento relativo à matéria dos autos utilizado como fundamento de algumas decisões de primeira instância e mesmo deste Conselho, seria de que o instituto da espontaneidade somente seria aplicável a fatos desconhecidos pela administração tributária, o que não seria o caso da falta de entrega de declarações nos prazos assinalados.

Não posso concordar com tal assertiva, primeiro porque silente a Lei a esse respeito, e segundo, muito pelo contrário, sabedor da omissão do contribuinte, amparada por formidável máquina informatizada, que cruza as mais diversas informações disponíveis em "N" bancos de dados, compete à Administração Tributária tomar as providências que a Lei lhe confere, e não se quedar inerte, somente aplicando a penalidade meses após o cumprimento espontâneo da obrigação tributária pelo contribuinte.

As relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes são permeadas por direitos e obrigações recíprocos. Se por um lado a Administração Tributária pode fixar prazos para cumprimento de obrigações acessórias e penalizar os contribuintes inadimplentes, por outro lado, a própria Lei tributária Maior cuidou de estabelecer outras normas de proteção ao contribuinte da inércia da administração tributária, como por exemplo, os casos de prescrição e decadência, que objetivando a estabilidade das relações jurídicas no tempo, obstam a atividade estatal de exigir até mesmo tributo, depois de decorridos lapsos de tempo e determinadas condições previstas na Lei.

Na hipótese dos autos, a norma parece-me clara no sentido de que o legislador objetivou incentivar o contribuinte omissivo ao cumprimento espontâneo da obrigação tributária, retirando-lhe por esta iniciativa, a penalidade.



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

Poder-se-ia alegar que tal tratamento é injusto para com aqueles que cumprem regularmente suas obrigações nos prazos estabelecidos, o que é absolutamente verdadeiro, entretanto, ao inserir o instituto da espontaneidade nas normas tributárias, provavelmente o legislador teve dupla intenção (ratio legis), incentivar o cumprimento das obrigações tributárias, ainda que a destempo, e punir a omissão e a inércia da Administração Tributária, como, aliás, acontece nos exemplos citados, da decadência e da prescrição, que por sinal, tem alcance muito maior de que a simples exclusão da penalidade, já que atingem também os tributos.

Atento a esta questão, Rubens Gomes de Souza, em seu anteprojeto de Código Tributário Nacional, Art. 289 § 2º, excluía as penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias e os casos de reincidência específica do instituto da espontaneidade (in Comentários ao CTN – Yves Gandra – Ed. 1998 – pag. 273).

Entretanto, outra foi a opção do legislador, espelhada que está, na redação adotada pelo Art. 138 do CTN, cuja única ressalva que veda sua aplicação, é a contida em seu § único.

Acrescente-se quanto ao instituto da espontaneidade, que é tão forte seu embasamento doutrinário e mandamento legal, que o próprio Decreto nº 70.235/72 (Lei Delegada), determina que inerte a administração tributária por mais de 60 dias após algum ato de fiscalização, ela é restabelecida, com todos os efeitos que lhe atribui o Art. 138 do Código Tributário Nacional.



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

No sentido da interpretação ora adotada, renomados juristas, como Aliomar Baleeira, Bernardo de Moraes, Hugo Brito de Machado, Geraldo Ataliba e outros, também não fazem ressalvas quanto à aplicação do instituto nos casos de penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias.

Quanto à jurisprudência, tanto judicial como administrativa, inclusive do próprio Conselho, vêm inclinando-se no mesmo sentido, conforme diversos Acórdãos citados no Recurso e até mesmo em Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº CSRF/01-02.509, de 21/09/98, embora se reconheça a existência de outros em sentido contrário.

Em termos de Justiça fiscal, a legislação complementar tributária teria que caminhar para uma reformulação do instituto da espontaneidade, de forma a permitir que, através de legislação ordinária, houvesse uma distinção entre o contribuinte que cumpre suas obrigações, embora a destempo, daquele que obriga a movimentação da máquina fiscal, com custos para todos contribuintes, via graduação das penalidades.

Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO integral ao recurso, cancelando-se a exigência.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2000.

MÁRIO RODRIGUES MORENO



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

Processo nº : 10820.000583/99-55
Acórdão nº : 102-44.512

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS 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.

MULTA RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 1997 ANO-BASE DE 1996:

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

Legislação instituidora da penalidade aplicada.

A Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1996, teve origem na Medida Provisória n.º 812 de 30 de dezembro de 1994.

“Lei n.º 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. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

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.

§ 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.

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

Da leitura do dispositivo legal instituidor da multa, mesmo no caso de declaração de que não resulte imposto devido podemos interpretar que será aplicada prevista no inciso II a todas as pessoas físicas que deixarem de entregar a declaração ou o fizerem fora do prazo estabelecido na legislação.

O fato gerador da multa pelo atraso na entrega da declaração ocorreu no primeiro dia seguinte a 30 de abril de 1997 - quarta feira, 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 n.º 07 que declara, verbis:



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

“I - a multa mínima, estabelecida no parágrafo primeiro do art. 88 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 – CTN

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.



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55

Acórdão nº. : 102-44.512

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Art. 115 - Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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 o contribuinte 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 esta em obrigação principal.

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.”



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

Processo nº. : 10820.000583/99-55
Acórdão nº. : 102-44.512

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.

Por outro lado dispensar o contribuinte do pagamento da multa equivaleria a dispensá-lo do cumprimento de uma obrigação principal na qual se converteu a obrigação acessória no momento da ocorrência do fato gerador.

Sobre o assunto, por oportuno e por 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.”



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

Processo nº : 10820.000583/99-55
Acórdão nº : 102-44.512

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

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2000.


JOSE GLÓVIS ALVES