



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

Processo nº. : 13629.000144/96-19
Recurso nº. : 11.444
Matéria : IRPF - EXS.: 1993 e 1994
Recorrente : ANTONIO PEREIRA DE ALMEIDA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 13 DE JULHO DE 2000
Acórdão nº. : 102-44.334

IRPF - MULTA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrangida pela exceção contida no Art. 138 do CTN, a entrega da Declaração antes de qualquer procedimento fiscal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO PEREIRA DE ALMEIDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, RETIFICAR o Acórdão nº 102-42.639, de 08/01/98 para corrigir os exercícios para 1.994 e 1.995, e, no mérito, 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 que negavam provimento quanto a multa do exercício de 1.995. Designado o Conselheiro Mário Rodrigues Moreno para redigir o voto vencedor. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cláudio José de Oliveira e Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos.



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

Processo nº. : 13629.000144/96-19

Acórdão nº. : 102-44.334

**ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE**

**MÁRIO RODRIGUES MORENO
RELATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: 06 FEV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI,
LEONARDO MUSSI DA SILVA e DANIEL SAHAGOFF.



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

Processo nº : 13629.000144/96-19
Acórdão nº : 102-44.334
Recurso nº : 11.444
Recorrente : ANTONIO PEREIRA DE ALMEIDA

RELATÓRIO

Antonio Pereira de Almeida, CPF 701.098.698-34, residente à Rua Salamanca nº 77, Bethânia – Ipatinga MG, inconformado com a decisão do Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora MG, que manteve as exigências contidas nos lançamentos de página 03 e 04, interpõe recurso a este Conselho, visando a reforma da sentença.

Trata a presente lide da exigência de multas por atraso na entrega das declarações referente aos exercícios de 1994 e 1995, anos-calendário de 1993 e 1994 respectivamente, nos termos dos artigos 999 inciso II. letra "a", c/c art. 984 ambos do RIR/94.

Inconformado com a exigência a contribuinte apresentou a impugnação de folha 01/02, alegando em síntese que a empresa da qual participa não teve faturamento e que portanto está impossibilitado de pagar a exação.

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, alegando em seu recurso falta de condições financeiras para liquidar o débito.

Levado a julgamento em 08 de janeiro de 1998, os membros desta Câmara concordaram com o relator e, por unanimidade de votos excluíram a exigência. Ocorre que tanto no relato como na formalização o relator enganou quanto



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

Processo nº : 13629.000144/96-19
Acórdão nº : 102-44.334

aos anos objeto de lançamento, constando 1993 e 1994 quando o correto seria 1994 e 1995, exercícios objeto das exigências contidas nas notificações de folhas 03 e 04.

É o Relatório.

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma letra inicial grande e estilizada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13629.000144/96-19

Acórdão nº. : 102-44.334

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo, dele portanto tomo conhecimento, não há preliminar a ser analisada.

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 transcrevamos 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;

...

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



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

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."

Analisando 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.

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



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

Sobre a matéria transcrevo parte do voto da eminente Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito 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 tributos, criar cargos, aumentar vencimentos, perdoar dívidas, conceder isenções tributárias, e o mais que depender de lei propriamente dita.”



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

Processo nº : 13629.000144/96-19
Acórdão nº : 102-44.334

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 : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

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.



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

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.

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.



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

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 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.”



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

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, 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 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:



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

“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 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 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.

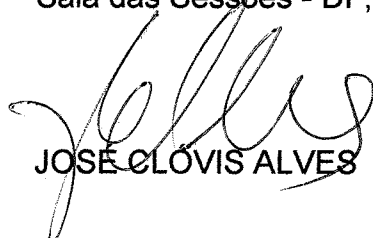


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13629.000144/96-19
Acórdão nº : 102-44.334

Assim conheço o recurso como tempestivo, no mérito voto no sentido de retificar o acórdão nº 102-42.639 de 08 de janeiro de 1998 de exercícios de 1993 e 1994 para exercícios de 1994 e 1995 e de provimento total, para provimento parcial excluindo-se a multa relativa ao exercício de 1994 e mantida a multa referente ao exercício de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 13 de julho de 2000.


JOSE CLÓVIS ALVES



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

Processo nº : 13629.000144/96-19
Acórdão nº : 102-44.334

VOTO VENCEDOR

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

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



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

Processo nº : 13629.000144/96-19
Acórdão nº : 102-44.334

“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.

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 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



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

Processo nº. : 13629.000144/96-19
Acórdão nº. : 102-44.334

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 tributos, 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 omissor ao cumprimento espontâneo da obrigação tributária, retirando-lhe por esta iniciativa, a penalidade.

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



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

Processo nº. : 13629.000144/96-19
Acórdão nº. : 102-44.334

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.

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.

Transcrevo parte do voto vencedor (Ac.01-02720) do eminente Conselheiro Relator Victor Luis de Salles Freire:

“Neste diapasão, seu supra transcrito Art. 138 limita a responsabilidade nos casos de denúncia espontânea apenas para pagamento do tributo devido e dos juros de mora, é de se ter desde logo como revogado qualquer dispositivo de lei que, à data da



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

Processo nº. : 13629.000144/96-19

Acórdão nº. : 102-44.334

vigência do Código Tributário Nacional, diferentemente dispusesse para exigir também a multa de mora. Na espécie a correta hermenêutica não autoriza a extensão da norma para se entender que a mesma abarca também a multa de mora.

E o afastamento do indigitado consectário faz sentido, haja vista que, quando o contribuinte procura a repartição antes de qualquer procedimento fiscal para sanar uma irregularidade que confessadamente praticou, no fundo presta um relevante favor para o Fisco já que, em tal hipótese, não precisam as autoridades aparelhar nenhuma ação fiscal contra si para recebimento do crédito tributário ou cumprimento de obrigação acessória não adimplida na época própria. Aqui não se vai ao ponto de dizer que o contribuinte agiu "bona fide" já que, de rigor, até o momento do saneamento da irregularidade é inadimplente, mas seu comportamento buscando o arrependimento demanda um tratamento diferenciado em relação àqueles que o fisco precisa exercitar o aparelho investigatório para buscar seu crédito tributário.

"Dir-se-á, no entanto, na esteira deste entendimento, que a multa de mora constante de uma série de diplomas legais versando sobre tributos diferentes então nunca seria aplicável já que, quando um contribuinte adimple espontaneamente a destempo a obrigação tributária dela se exime e, quando não adimple, fica sujeito diretamente a multa de lançamento de ofício. Esta conclusão, no entanto, é no mínimo apressada, senão manifestamente equivocada, já que a multa de mora incide, automaticamente, em certas hipóteses quando não cabe a multa de ofício (por exemplo- a cobrança de tributos emergentes de declaração de reconhecimento de impostos).

No fundo exigir-se a multa de mora representa desestimular o contribuinte que quer se por as boas com o fisco temendo o aparelhamento de uma ação fiscal que possa adicionar pesado ônus à sua inadimplência.

A respeito da matéria, e em abono deste modesto entendimento, traz-se a colação o ensinamento do I. Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compendio de Direito Tributário "Ed. Forense-1984- pág.727, quando especificamente comentando o Art. 138 do CTN, deixou assente: " A exclusão da responsabilidade, pela denúncia espontânea , se prende a infração. A Fazenda Pública tem entendido que a falta de pagamento de imposto não exclui a responsabilidade do devedor em pagar o respectivo tributo com diversos acréscimos, inclusive o da multa moratória. É que, em



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

Processo nº. : 13629.000144/96-19

Acórdão nº. : 102-44.334

princípio, as infrações previstas no Art. 138 do CTN não abrange a falta de pagamento do imposto, mesmo que o devedor procure liquidar o tributo devido antes de qualquer procedimento fiscal.

Em verdade, o Art. 138 do CTN refere-se a qualquer infração, indistintamente, sem qualquer ressalva, nem mesmo quanto a falta de pagamento de tributos. A denúncia espontânea, assim, em relação a exclusão da responsabilidade, opera contra todas as infrações, e a multa moratória é uma delas. Em consequência, diante do caso de denúncia espontânea, o contribuinte deve pagar apenas o valor do crédito tributário, excluído deste o valor da multa moratória. Devemos observar que a denúncia espontânea acha-se instituída no capítulo do CTN que trata da responsabilidade por infrações, abrangendo portanto, qualquer modalidade de sanção que seja aplicada, inclusive a multa moratória (que é sanção de ato ilícito)."

Em termos de jurisprudência judicial cita-se:

"STJ – Resp. 177076-RS – 18.5.99

Omissis

III – O Art. 138 do CTN não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, até porque não disciplina o CTN sanções fiscais de modo a estrema-las em punitivas ou moratórias, exige apenas sua legalidade (STF-RE 79.625).

IV – A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento de obrigações fiscais, tornando-o oneroso, Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo a mora. Inegável sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.

STF – Rec. Ext. nro 106.068-9 – SP

Relator – Min. Rafael Mayer – V. U.

VOTO

"Omissis ...é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto o caráter repressivo, quanto o caráter compensatório (Heitor Villegas, Elementos do Direito Tributário) pag. 281.



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

Processo nº : 13629.000144/96-19

Acórdão nº : 102-44.334

Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo Art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária.

O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento.

É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida.”

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 13 de julho de 2000.

MÁRIO RODRIGUES MORENO