



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº.: 13836.000109/99-15

Recurso nº.: 120.106

Matéria : IRPF - EX.: 1995

Recorrente : AGUINALDO JOSÉ CHINAGLIA

Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP

Sessão de : 09 DE DEZEMBRO DE 1999

Acórdão nº.: 102-44.039

IRPF - MULTA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada 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 AGUINALDO JOSÉ CHINAGLIA.

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), Antonio de Freitas Dutra e Ursula Hansen. Designado o Conselheiro Mário Rodrigues Moreno para redigir o voto vencedor.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

MÁRIO RODRIGUES MORENO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, LEONARDO MUSSI DA SILVA e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

Recurso nº. : 120.106

Recorrente : AGUINALDO JOSÉ CHINAGLIA

**R E L A T Ó R I O**

AGUINALDO JOSÉ CHINAGLIA, CPF 137.467.618-75, residente à Rua Padre Francisco Salvino nº 1.276 em Pedreira SP, inconformado com a decisão do Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas, que manteve a exigência contida nos lançamento de página 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 ao exercício de 1995, ano-calendário de 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 01/03, alegando em síntese denúncia espontânea , com base no 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 a notificação.

Não concordando com a decisão de primeiro grau apresentou recurso a este Conselho, alegando em seu recurso, denúncia espontânea, artigo 138 do CTN e cita acórdão nº 02.0.370 da CSRF.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

V O T O   V E N C I D O

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

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

**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 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:

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.





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

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

§ 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 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 n.º 07 que declara, verbis:

"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



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

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

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.

**§ 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 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 CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº.: 13836.000109/99-15

Acórdão nº.: 102-44.039

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, 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.

Por outro lado dispensar o contribuinte do pagamento da multa equivaleria a dispensa-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 eminentíssima Conselheira SUELI EFIGÊNIA DE BRITO, prolatado no Acordão 102-40.098 de 16 de maio de 1996:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

**"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."**

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

Sala das Sessões - DF, em 09 de dezembro de 1999.



JOSÉ CLÓVIS ALVES



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

Processo nº. : 13836.000109/99-15  
Acórdão nº. : 102-44.039

**V O T O   V E N C E D O R**

Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO, Relator designado

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 está 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 denúncia 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. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

"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 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



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

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

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.

Filiei-me em sessões anteriores com essa corrente, relatando e votando com a então maioria desta Câmara, entretanto, após exame mais acurado da matéria, alterei meu entendimento sobre o alcance da norma, reformulando meu entendimento sobre a questão.

As relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes são permeadas por direitos e obrigações recíprocas. 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 inérgia da administração tributária, como por exemplo, os casos de prescrição e decadência, que objetivando a estabilidade das relações jurídicas no tempo, obstante a atividade estatal de exigir até mesmo tributo, depois de decorridos lapsos de tempo e mediante 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.

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 espontâneo das obrigações tributárias, ainda que a destempo, e punir a omissão e a inérgia da Administração Tributária, como, aliás,

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'X' or a similar mark, is located in the bottom right corner of the page.



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

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

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.

No sentido da interpretação ora adotada, renomados juristas, como Aliomar Baleeira, Bernardo de Moraes, Hugo Brito de Machado, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon 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.



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

Processo nº. : 13836.000109/99-15

Acórdão nº. : 102-44.039

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 09 de dezembro de 1999.

  
**MÁRIO RODRIGUES MORENO**