

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Recurso nº. : 115.065  
Matéria : IRPJ - EX.: 1994  
Recorrente : CASA DOS MILHÕES LTDA  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 05 DE JUNHO DE 1998  
Acórdão nº. : 106-10.266

ENTREGA EXTEMPORÃNEA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA INCABÍVEL - EX.: 1994 - Firmou-se a Jurisprudência deste Conselho no sentido de que a exação esbarra na ausência de base legal, pois a penalidade foi instituída para contribuintes sem imposto devido tão-somente em data posterior, pela Lei nº 8,981/95. Até então a cominação era prevista impropriamente, no RIR/94, ao arpejo do princípio da reserva legal contemplado na Constituição Federal (art. 150, I) e no CTN (art. 97, V).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DOS MILHÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
DIMAS ROBRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

  
ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 30 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO. Ausente justificadamente o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266  
Recurso nº. : 115.065  
Recorrente : CASA DOS MILHÕES LTDA

**RELATÓRIO**

CASA DOS MILHÕES LTDA, já qualificada nos autos, recorre da decisão da DRJ em Juiz de Fora - MG, de que foi cientificada em 11/04/97 (fls. 16), por meio de recurso protocolado em 18/04/97.

Apresentou a contribuinte perante a DRF/MG, sua declaração de rendimentos relativa aos exercício de 1994, referente ao ano base de 1993, espontaneamente, sem qualquer ação fiscal neste sentido.

Assim, foi emitida Notificação de Lançamento ao contribuinte (fls. 06), referente a multa por atraso na entrega da declaração, equivalente a 97,50 UFIR, de acordo com o art. 856, c/c o art.999, II, "a", c/c o art. 984, ambos do RIR/94 aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11/01/94; e arts. 4º, 18, III e 52, da Lei 8.541/92.

Inconformada, apresentou a contribuinte impugnação de fls. 01 a 04, requerendo o cancelamento da Notificação de Lançamento nº 063/96, face o disposto no art. 138 do CTN.

A decisão recorrida, de fls.09 a 13, entendeu pela procedência do lançamento, com lastro nos dispositivos já citados do RIR 94 e Lei 8.541/92, determinando a manutenção do lançamento por multa no atraso da entrega da

DRPE  




**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

Cientificado da decisão, apresenta a contribuinte recurso de fls. 17 a 20, reiterando os termos da impugnação, requerendo a reforma da decisão anteriormente proferida com o conseqüente arquivamento dos autos.

Foram apresentadas contra-razões pela Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo subido os autos a esta instância.



É o Relatório.



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

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

**V O T O**

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

1. A contribuinte foi cientificado da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, através de Aviso de Recebimento - AR, em 11/04/97, tendo apresentado seu recurso em 18/04/97. Sendo portanto tempestivo o presente recurso, conheço-o passando à análise do mérito.

2. Ao que depreende dos elementos constantes do Relatório, a recorrente insurge-se contra a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1994, ano-base de 1993, consoante previsão legal contida no artigo 999, II, "a" do RIR/94.

3. Fundamenta a recorrente sua argumentação na espontaneidade da apresentação da referida Declaração de Rendimentos.

4. A questão da espontaneidade, em casos de entrega em atraso de Declarações, tem sido objeto de análise por parte deste Colegiado, firmando jurisprudência, inadmitindo a figura da denúncia espontânea como forma de afastamento da multa fiscal, face o caráter punitivo pela negligência do contribuinte, configurada na sua impontualidade, o que *per si*, constitui uma infração



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

5. Contudo, com a devida *vênia*, apresento entendimento divergente, deste Colegiado, no sentido de que, nos casos de denúncia espontânea anterior a qualquer procedimento da fiscalização não seria cabível a aplicação da multa punitiva ou "isolada", com lastro no art. 138 do CTN.

6. Em matéria tributária, a multa consiste em uma sanção ao contribuinte, que inobservando os ditames legais, comete infração fiscal formal ou substancial. A primeira decorrente da inobservância das obrigações tributárias acessórias e a segunda decorrente do descumprimento das obrigações tributárias principais.

7. Contudo, o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade pelas infrações, em seu artigo 138, exclui tal responsabilidade do contribuinte que espontaneamente reconhece sua infração perante a administração tributária, providenciando a quitação do débito ou o depósito da importância em questão, *in 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."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

8. O festejado professor Sacha Calmon Navarro Coelho, analisando a matéria em tela, em especial acerca da larga interpretação que vem sofrendo o artigo supra citado, assim se pronuncia:

“Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante ao confessar-se deverá pagar o tributo não pago.

Em conseqüência do exposto nas alíneas “a” e “b” precedente, é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas “isoladas”. É sabido que o descumprimento da obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflação de uma multa, comumente chamada de moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de “isolada”. Assim, pouco importa ser a multa “isolada” ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas” (Teoria e Prática das Multas Tributárias, Ed. Forense/RJ).

9. É cediço que a Lei nº 5.172/66, veiculadora do CTN, alçada à condição de Lei Complementar, apenas poderá ser modificada por outra Lei do mesmo patamar, não podendo o RIR/94 e a Medida Provisória nº 812/94, posteriormente convertida na Lei nº 8981/95, ou mesmo qualquer outro dispositivo legal hierarquicamente inferior, alterar as disposições do Código em referência, no tocante à aplicação de sanção aos contribuintes que autodenunciam infração formal ou substancial à administração tributária, face sua declarada ilegalidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

10. Ora, é inegável o caráter punitivo da multa, seja ela "isolada" ou de mora, indo de encontro ao disposto no art. 138 do CTN, que ao contrário, visa "premiar" o comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de informar ao fisco sua infração, corrigindo situação irregular com o pagamento do tributo devido, acrescido de correção monetária e juros de mora, cumprindo assim, suas obrigações para com a administração pública, sejam elas formais ou substanciais.

11. Do contrário, não teria o contribuinte, que por negligência deixou de cumprir uma formalidade (infração formal), ou de pagar um tributo (infração substancial), o incentivo de regularizar sua situação perante a administração tributária, reconhecendo sua infração, corrigindo seu erro, e arcando com as penalidades pecuniárias, através do pagamento do principal devidamente acrescido de juros de mora e correção monetária.

12. Ademais, não calha a argumentação, muitas vezes sustentada pelo fisco, de que a multa, seja ela de mora ou "isolada", configuraria uma indenização pelo atraso no recolhimento do tributo aos cofres públicos, vez que esta indenização já se formaliza através da incidência de juros moratórios sobre o valor principal, isso sem se falar da correção monetária, que conforme entendimento jurisprudencial já pacificado consiste na atualização da moeda.

13. Nem se alegue ainda, que a exclusão da multa estaria violando o princípio da isonomia, sob o argumento de que os contribuintes infratores seriam beneficiados em detrimento dos demais que encontram-se com suas obrigações devidamente cumpridas. Isto porque, sobre os valores pagos em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

atraso incidem os juros moratórios e correção monetária, não podendo-se falar então, que os infratores encontram-se em condições igualitárias aos demais contribuintes.

14. Haveria sim, violação ao preceito constitucional da isonomia, caso os contribuintes que efetivam a denúncia espontânea de suas infrações, antes mesmo de qualquer fiscalização tributária, tivessem o mesmo tratamento dispensado aos contribuintes que, agindo com dolo, deixam de cumprir suas obrigações para com a administração. A estes, sim, é plenamente cabível a aplicação da multa punitiva, pela sua intenção dolosa em burlar o fisco.

15. O Acórdão, *in verbis*, proferido pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região, nos autos da AMS nº 96.04.28447-9/RS, sendo Relatora Drª Tânia Escobar, proferido em 27/02/97, ratifica o entendimento acima esposado:

**"Tributário - Denúncia Espontânea - Multa Moratória**

1. A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva - que são a mesma coisa, sendo devidos, no entanto, juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado artigo 138 do CTN.

2. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, *porque isso lhe retira a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN.*" (grifos nossos).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

16. Vale ressaltar que já se avolumam as decisões favoráveis aos contribuintes, no sentido de excluir a multa nos casos de denúncia espontânea, no teor dos Acórdãos abaixo transcritos :

“Tributário - PIS - Dívida Declarada Espontaneamente - Multa Indevida - Precedente Jurisprudenciais - A iterativa jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público deste STJ tem assentado que a denúncia espontânea da infração, com recolhimento do tributo e acréscimos devidos, por força do disposto no art. 138 do CTN, afasta a imposição de multa. Recurso provido. Decisão unânime.” (STJ - Resp. nº 116.998/SC - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - DJ 30/06/97).

“Tributário - ICM - Denúncia Espontânea - Inexigibilidade da Multa de Mora - O Código Tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; No respectivo sistema a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea por força do artigo 138. Recurso Especial conhecido e provido” (Resp. nº 16.672/Sp. Rel. Min. Ari Pargendler - DJ 04/03/96).

17. Também na seara administrativa tem se firmado tal entendimento, como confirma o Acórdão proferido pela 4ª Câmara do Conselho de Contribuintes nº 104-7.618, repelindo a incidência de multa de mora em recolhimento espontâneo de Imposto de Renda em atraso, sendo, ademais, um exemplo da modificação de posicionamento da Administração Tributária, a decisão retro citada, proferida pelo Conselho Superior de Recurso Fiscal:

“Denúncia Espontânea - Formulada de acordo com o art. 138 do CTN e acompanhada do recolhimento ou depósito do tributo, elide a penalidade.” (Conselho Superior de Recurso fiscal, CSRF/03-2.445, Rel. Fausto de Freitas e Castro Neto).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

18. Finalmente, ressalta-se o posicionamento inovador adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp nº 114.470/SC ao excluir a incidência de multa de mora sobre o montante da dívida parcelada nas hipóteses de denúncia espontânea realizada formalmente com fundamento no disposto no art. 138 do CTN.

19. Isto posto, voto no sentido de conhecer do recurso e lhe dar provimento, afastando a exigência da multa pela apresentação intempestiva da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, decorrente de denúncia espontânea, entendendo deva ser cancelada a exigência no exercício de 1994, reformando-se a r. decisão recorrida.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de junho de 1998

  
ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO

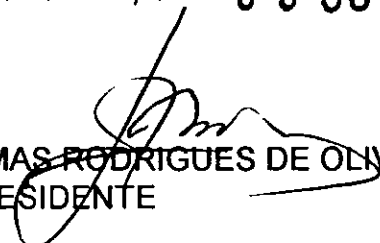
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10630.000300/96-13  
Acórdão nº. : 106-10.266

**INTIMAÇÃO**

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 30 OUT 1998

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

Ciente em

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL