



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10650.001482/97-39
Recurso nº : 119.925
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1995
Recorrente : VKM COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ - BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 16 de setembro de 1999
Acórdão nº : 108-05.862

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL
Nº RP/108-0.208

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO –
A apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo, mas antes
de qualquer iniciativa fiscal tendente à sua exigência, elide a aplicação de
penalidade. Sendo a lei que trata da multa de mora hierarquicamente
inferior ao Código Tributário Nacional, há de ser interpretada em
consonância com este.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por VKM COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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 Antonio
Minatel, Nelson Lósso Filho e Manoel Antônio Gadelha Dias que negavam provimento ao
recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

TÂNIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, MÁRIO JUNQUEIRA
FRANCO JÚNIOR, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ
ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10650.001482/97-39
Acórdão nº : 108-05.862
Recurso nº : 119.925
Recorrente : VKM COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigência da multa por atraso na entrega da declaração referente ao ano-calendário de 1994, cujo prazo expirava em 31.05.95 e que foi entregue pela contribuinte apenas em 11.09.97. Enquadramento legal no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967/82 e no artigo 88, inciso I, da Medida Provisória nº 812/94, convalidada pela Lei nº 8.981/95.

Tempestiva Impugnação às fls. 14/15 invocando o artigo 138 do Código Tributário Nacional e reportando-se aos termos de decisão judicial da Vara Federal de Uberaba, cuja cópia é anexada.

Sobrevem a decisão de primeira instância mantendo a aplicação da multa, mas limitando-a a 20% do imposto devido, pela aplicação retroativa da norma mais benigna trazida pelo artigo 27 da Lei nº 9.532/97. Ciência da decisão em 11.03.99. Recurso Voluntário interposto no dia 8 de abril seguinte, reiterando a tese da denúncia espontânea e citando na íntegra decisão judicial da Vara Federal de Uberaba.

Este é o Relatório.



Processo nº : 10650.001482/97-39
Acórdão nº : 108-05.862

VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A questão da denúncia espontânea é bastante conhecida deste Colegiado. No caso presente, trata-se de pessoa jurídica que entregou espontaneamente, mas fora do prazo, a declaração de rendimentos do ano-calendário de 1994. Foi por isso lavrado auto de infração exigindo-lhe a multa de 1% por mês de atraso, reduzida a 20% do imposto devido pela decisão de primeira instância.

Transcrevo os dispositivos legais que devem ser analisados:

Código Tributário Nacional, artigo 138

“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.”

Lei nº 8.981/95, art. 88

“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 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago;

Processo nº : 10650.001482/97-39
Acórdão nº : 108-05.862

II – à multa de 200 (duzentas) UFIR a 8.000 (oito mil) UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

(...)

§ 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em 100% (cem por cento) sobre o valor anteriormente aplicado.

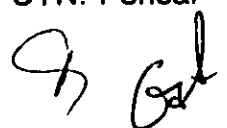
(...).”

Há que se considerar, em primeiro lugar, que a legislação tributária é constituída por um conjunto de normas distribuídas numa ordem hierárquica, no qual a norma hierarquicamente superior dá sentido à que lhe é inferior, e a hierarquicamente inferior tem sentido enquanto coerente com a que lhe é superior. Dentro desse contexto devem ser interpretadas as normas, de maneira que sua interpretação não tire a coerência do conjunto.

É com vistas nessa premissa que devem ser lidos os atos acima transcritos.

O artigo 138 está inserido no capítulo V do CTN – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, Seção IV – RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. Sua redação é clara: dirige-se a todas as infrações, a todo ato ou omissão tipificado como infração na legislação tributária, determinando que, se denunciada espontaneamente, ou seja, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo com ela relacionado, fica excluída a responsabilidade do agente. A denúncia espontânea, para surtir o efeito previsto, deve ser acompanhada do pagamento do tributo, se houver, e dos respectivos juros moratórios.

A falta de apresentação da declaração de rendimentos no prazo estabelecido constitui uma infração. Tanto que, em todos os Regulamentos do Imposto de Renda o artigo que trata da chamada “multa de mora” pelo seu atraso está no capítulo intitulado “Infrações às Disposições Referentes à Declaração de Rendimentos”. Tipificada como infração, é absolutamente irrelevante a discussão sobre a natureza punitiva ou compensatória respectiva penalidade. Estamos diante de uma infração (falta de entrega da declaração) punida com uma multa. É o assunto tratado no artigo 138 do CTN. Pensar



Processo nº : 10650.001482/97-39
Acórdão nº : 108-05.862

que esse dispositivo aplicar-se-ia tão-somente a infrações das quais tenha decorrido falta ou insuficiência de recolhimento do tributo implica ignorar que o próprio texto do artigo 138 refere-se ao pagamento "se for o caso". Nesse sentido encaminha-se também a doutrina, como expõe Sacha Calmon Navarro Coelho, no seu Teoria e Prática da Multas Tributárias, Ed. Forense, 1992, p. 24:

"O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação tributária quanto no da acessória, implica ilicitude. Conseqüentemente, as infrações tributárias são de duas espécies: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de "substanciais" e as segundas de "formais". (...)

E mais adiante:

"A esta altura já podemos adiantar sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais, senão vejamos:

a) Em primeiro lugar o legislador ao redigir o artigo em tela, disse que: 'A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...' Isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal."

Assentado que o preceito do artigo 138 do CTN dirige-se a qualquer espécie de infração e que a falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos constitui uma infração, só se pode concluir que, se denunciada espontaneamente, não há que se impor a penalidade.

Essa conclusão não é incoerente com a disposição do artigo 88 da Lei nº 8.981/95. Interessante notar que a multa estava anteriormente prevista na antiga Lei nº 2.354/54, sendo exigida "no caso de apresentação espontânea, mas fora do prazo, da declaração de rendimentos" (art. 32, a). Era essa a redação consolidada nos Regulamentos do Imposto de Renda de 1966, de 1975 e de 1980. O Decreto-lei nº 1.967/82, primeiro a disciplinar a questão após a edição do Código Tributário Nacional, já não traz a palavra "espontânea", determinando que a multa será aplicada "no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do

Processo nº : 10650.001482/97-39
Acórdão nº : 108-05.862

prazo devido" (art. 17). Redação praticamente idêntica tem o artigo 88 da Lei nº 8.981/95 que, no entanto, vai além. Em seu parágrafo 2º, dispõe que a falta de regularização no prazo previsto na intimação acarretará o agravamento da multa. Essa determinação não vem acompanhada da expressão "se for o caso", ou "no caso de ter sido o contribuinte intimado". Não é condicional. Significa que, para aplicação do dispositivo, há que haver uma intimação. Se cumprida a intimação no prazo nela fixado, a multa será aquela de que trata o *caput*; se não, será agravada.

Não é demais lembrar a regra contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, no sentido de que se interprete da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhe comine penalidade.

Por tudo isso, tenho que o artigo 88 da Lei nº 8.981/95 não é incompatível com o artigo 138 do CTN. Ao contrário, lido é entendido no contexto do CTN, forma com este um conjunto harmônico e coerente.

Argumentam alguns que, a se entender assim, perde eficácia a fixação de prazo para cumprimento da obrigação acessória. Não é verdade. Uma vez expirado, a administração já pode exercer seu poder coercitivo, exigindo seu cumprimento daqueles que não a adimpliram. Deixando de fazê-lo, deixa de dar início ao procedimento que excluiria a espontaneidade do sujeito passivo. O cumprimento da obrigação, mesmo tardio, terá o caráter espontâneo, não cabendo a imposição da penalidade. Note-se que, no caso da Recorrente, a administração tributária deixou que se passassem vinte e oito meses desde o término do prazo para entrega da declaração, sem qualquer providência.

Inúmeros julgados deste Primeiro Conselho de Contribuintes endossam o entendimento acima exposto, dos quais menciono a título exemplificativo:

Acórdão nº 107-05.292, de 23.09.98

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA AFASTADA - A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva - que são a

Processo nº : 10650.001482/97-39
Acórdão nº : 108-05.862

mesma coisa -, sendo devido apenas 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 no artigo 138 do CTN.

Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, por que isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN. Recurso provido.”

Acórdão nº CSRF/01-02.654, de 16.03.99

“IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. Incabível a aplicação da multa quando o contribuinte efetua a entrega espontânea da declaração, mesmo fora do prazo, no entanto, antes de qualquer procedimento de fiscalização, pois resulta na denúncia espontânea da infração. Recurso provido.”

Acórdão nº CRF/01-02.512, de 21.09.98

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Lei nº 8.981/95, art. 88, e o CTN., art. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei 8.981/95 e o art. 138 do CTN., que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar. Recurso Provido.”

Acórdão nº CSRF/01-02.579, de 08.12.98

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Artigo 138 do CTN – O dever acessório atendido a destempo, mas antes de qualquer ação do Fisco, não se sujeita à penalidade.”

Pelo exposto, meu Voto é no sentido de dar provimento ao Recurso

Voluntário.

Sala de Sessões, 16 de setembro de 1999


TANIA KOETZ MOREIRA

