



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

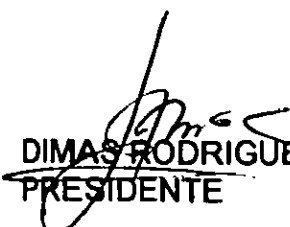
Processo nº. : 10660.000179/96-73
Recurso nº. : 15.227
Matéria : IRPF - Exs.: 1994 e 1995
Recorrente : HÉLIO MOURA FRANCO DA ROSA
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 09 DE DEZEMBRO DE 1998
Acórdão nº. : 106-10.599

IRPF - MULTA - EXIGÊNCIA - ATRASO OU FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO - A falta de apresentação de declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1994, ou sua apresentação fora do prazo fixado, não enseja a aplicação da multa prevista no artigo. 984 do RIR/94 e art. 88 da Lei 8.981/95. Somente a partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos sujeita-se à aplicação dessa multa, não se caracterizando o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HÉLIO MOURA FRANCO DA ROSA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso relativamente à multa do exercício de 1994 e, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso em relação à multa do exercício de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques, Luiz Fernando Oliveira de Moraes e Rosani Romano Rosa de Jesus Cardozo (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


ROMEUBUENO DE CAMARGO
RELATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

FORMALIZADO EM: 29 OUT 1999.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, HENRIQUE ORLANDO MARCONI e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO.
mf 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599
Recurso nº. : 15.227
Recorrente : HÉLIO MOURA FRANCO DA ROSA

R E L A T Ó R I O

1. Contra o contribuinte foram lavrados os Autos de Infração de fls. 05/06, recebida em 04/03/96(fls.10), para exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do IRPF, relativa aos anos-base de 1993 e 1994, entregues fora do prazo fixado oficialmente.
2. Não se conformando com o lançamento, apresentou o contribuinte impugnação ao feito (fls. 11), sob o argumento principal de que " o contribuinte, em 23/11/95, com base no art. 138 do CTN, valendo-se da denúncia espontânea, requereu a V.Exa a isenção da multa pela entrega da sua declaração de Renda alusivas aos exercícios de 1993/94/95", tendo a seu favor a espontaneidade que, nos termos do art. 138 do CTN, a isentaria de qualquer penalidade, requerendo, assim, o cancelamento da exigência.
3. Em fls. 24/28, foi proferida decisão mantendo a exigência, vez que o fato gerador imposição da multa neste caso é a não apresentação da declaração de IR no prazo regulamentar, não havendo o que ser contestado diante da mora do contribuinte, que estava inequivocamente obrigado a proceder a entrega de suas declarações de rendimentos IRPF 1994/93 e IRPF 1995/94, respectivamente até 31/05/94 e 31/05/95.
4. Cientificado regularmente da decisão em 05/09/96, o contribuinte dela recorre em 08/10/96, às fls. 33/34, reiterando todos os argumentos anteriormente expendidos em sede de impugnação e requerendo a total improcedência do lançamento efetivado. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas contra-razões às fls. 36/37.
6. Cumpridas as devidas formalidades, foram os autos encaminhados a este Egrégio Conselho.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

VOTO VENCIDO

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

1. O recurso foi apresentado tempestivamente, porquanto interposto no prazo de 30 dias da ciência da decisão, nos termos do art. 23, § 2º, II, do Decreto nº 70.235/72, estando presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.
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.
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.

Contudo, com a devida *venia*, apresento entendimento divergente, deste Colegiado, no sentido de que, nos casos de denúncia espontânea anterior a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

qualquer procedimento da fiscalização, não seria cabível a aplicação da multa punitiva ou "isolada", com lastro no art. 138 do CTN

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.

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."

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

Em consequência 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 inflicção 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)

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.

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

penalidades pecuniárias, através do pagamento do principal devidamente acrescido de juros de mora e correção monetária.

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.

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

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.

Ratifica o entendimento acima esposado o Acórdão 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, *in verbis*:

"Tributário - Denúncia Espontânea - Multa Moratória

1. A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

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)

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)

"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)

Finalmente, ressalta-se o posicionamento inovador adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 114.470/SC ao excluir a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

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.

Contudo ainda, podemos ressaltar que o enquadramento legal do lançamento referente a multa são os art. 999, II, 'a' e 984 do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94.

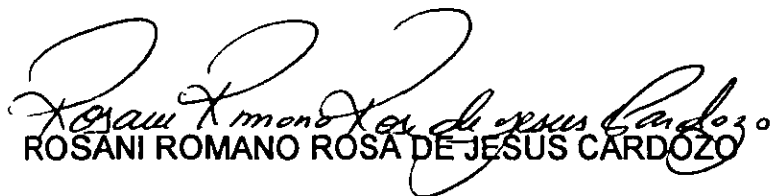
O art. 984 do RIR/94 deixa claro e evidente que a multa nela prevista somente poderia ser aplicada nos casos em que não houver penalidade específica para a infração.

Com referência ao inciso II do art. 999 alínea 'a' podemos observar que a exação não encontra respaldo legal, não podendo, portanto ser aplicada no presente caso, pois trata-se somente de dispositivo regulamentar.

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.

7. Concordando com as conclusões deste último e v. voto transcrito, entendo deva ser cancelada a exigência, reformando-se a r. decisão recorrida.

Sala das Sessões - DF, em 09 de dezembro de 1998


ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **ROMEU BUENO DE CAMARGO**, Relator Designado

Em que pese o brilhante voto da ilustre Conselheira **ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO**, peço venia para dele discordar pelas seguintes razões a seguir expostas.

Inicialmente analiso o lançamento referente à aplicação da multa relativa ao exercícios de 1993 e 1994.

A matéria objeto da infração relativa a esse exercício tem sido analisada, discutida e decidida por este colegiado que tem se posicionado de maneira pacífica.

Recentemente, foi apreciado por esta Câmara, o Recurso nº 08.872, tendo como relatora a ilustre Conselheira **ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS**, que em seu voto, expressou, brilhantemente, entendimento compartilhado por unanimidade dos conselheiros, o qual peço permissão para adota-lo no presente julgamento:

"VOTO

CONSELHEIRA ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, RELATORA

Trata o presente processo da aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, no caso de inexistência de imposto devido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

O enquadramento legal do lançamento referente à multa de 97,50 UFIR são os art. 999, II, "a" e 984 do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94.

Analiso, portanto, estes dois dispositivos.

Assim dispõe o art. 984 do RIR/94, que tem como base legal o art. 22 do Decreto-lei 401/68 e o art. 3º, I da Lei 8.383/91, *verbis*:

"Art. 984. Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica."

A análise do artigo acima transcrito conduz ao raciocínio de que a multa nele prevista somente pode ser aplicada nos casos em que não houver penalidade específica para a infração apurada.

Por outro lado, assim dispõe o art. 999 do RIR/94:

"Art. 999. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento 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);

.....
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;"

Conclui-se que, de acordo com a alínea "a" do inciso I do artigo acima transcrito, fundamentada nos decretos-lei citados, a multa específica para os casos de entrega intempestiva da declaração de rendimentos é a multa nele prevista, ou seja, um por cento ao mês ou fração calculada sobre o imposto devido.

A exação contida na alínea "a" do inciso II do mesmo artigo não encontra respaldo legal, não podendo, portanto, ser aplicada ao caso, pois trata-se apenas de dispositivo regulamentar, o que não lhe dá o condão de criar nova hipótese de penalidade.

Com o advento da Lei 8.981, de 20.01.95, tal hipótese foi criada pelo seu art. 88, que dispõe, *verbis*:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

"Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:
.....
.....

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

Portanto, somente a partir do exercício de 1995 é que tal multa poderia ter sido exigida."

Merece atenção, agora, o lançamento referente aos exercícios de 1995 e 1996.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da obrigação tributária, em seu artigo 113, estabelece que:

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 do 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária

Como podemos depreender, além da obrigação tributária principal, existem outras, acessórias destinadas a facilitar o cumprimento daquela.

Por sua vez, o artigo 97 do mesmo diploma legal, em seu inciso V, preceitua que somente a Lei pode estabelecer cominação de penalidades para as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

ações ou omissões contrárias à legislação tributária ou para outras infrações nela definidas.

Todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a atuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência a aplicação de uma sanção.

As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna principal, e a responsabilidade do agente é pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A legislação tributária apresenta a multa como sanção pelo inadimplemento tributário que pode ser aquela que se aplica pelo descumprimento da obrigação tributária principal, e a que se aplica nos casos de inobservância dos deveres acessórios.

As finalidades da multa tributária são de proteção, sanção e coação do Estado, com a finalidade de fortalecer o exato cumprimento de seus deveres como agente fiscal.

A multa fiscal consiste no pagamento em dinheiro nos termos da Lei e assume o caráter de pena pois não objetiva apenas ressarcir o fisco, mas também penalizar o infrator.

Nessa linha, parece-nos que no presente caso não podemos admitir a denúncia espontânea pois o Recorrente providenciou a entrega da declaração fora do prazo legal, e como sustentou o ilustre ALIOMAR BALEEIRO, a multa fiscal ora cobre a mora, ora funciona como sanção punitiva da negligência, e neste

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

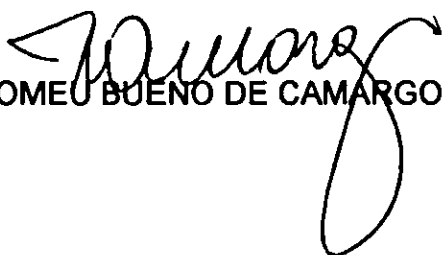
Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

Dessa forma se fosse reconhecida a denúncia espontânea teríamos esvaziado a figura da multa por atraso, e o artigo 138 do CTN não se desfez dessa penalidade porquanto os dispositivos do Código Tributário Nacional devem ser analisados e interpretados sistematicamente e não isoladamente como pretende a Recorrente.

Finalmente cabe ressaltar que se desconsiderada a multa decorrente da impontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária, estaríamos diante de uma afronta ao contribuinte responsável e cumpridor de suas obrigações, sem dizer que o mesmo poderia considerar que sua pontualidade não fora considerada pelo fisco, caracterizado-se uma flagrante injustiça fiscal.

Dessa forma, pelas razões aqui expostas, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e no mérito dou provimento parcial para excluir do lançamento a multa referente aos exercícios de 1991, 1992, 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 09 de dezembro de 1998


ROMEU BUENO DE CAMARGO

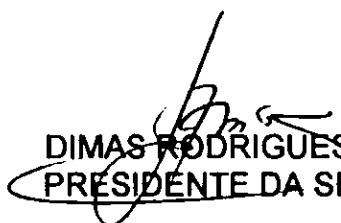
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10660.000179/96-73
Acórdão nº. : 106-10.599

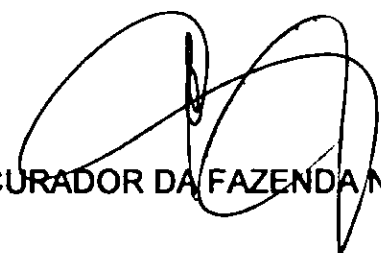
INTIMAÇÃO

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 dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 04 NOV 1999


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE DA SEXTA CÂMARA

Ciente em 04 NOV 1999


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL