

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Recurso nº. : 114.829  
Matéria : IRPJ - EX.: 1995  
Recorrente : HERTA HILMA RADER EHLERT - ME  
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS  
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 1998  
Acórdão nº. : 106-10.042

**MULTA POR ATRASO DE ENTREGA DA DIRPJ - EXERCÍCIOS DE 1995 E SEGUINTE** - Com relação à multa moratória, não se pode admitir o instituto da denúncia espontânea.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HERTA HILMA RADER EHLERT - ME.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, 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

  
ROMEU BUENO DE CAMARGO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIO ALBERTINO NUNES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI e ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº : 106-10.042  
Recurso nº : 114.829  
Recorrente : HERTA HILMA RADER EHLERT - ME

**RELATÓRIO**

HERTA HILMA RADER EHLERT - ME, já devidamente qualificada nos autos, recorre de decisão do Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte.

2. O contribuinte foi notificado para pagar o débito relativo à entrega extemporânea da Declaração de Rendimentos .

3. Não se conformando com o lançamento, apresentou impugnação ao feito, (fls. 08), sob seguintes argumentos:

a) de que teria entregue petição requerendo a denúncia espontânea nos termos do art. 138, e que o Fisco aproveitou-se desta denúncia e lavrou o presente auto de infração ferindo o previsto na lei;

b) que, na realidade a contribuinte encerrou as atividades conforme certidão fornecida pela Prefeitura de Giruá em 30.11.94, sendo assim tal fato modifica a capitulação articulada na Notificação pois a infração está prevista na IN nº 98 por está esta empresa com atraso na baixa.

5. A Decisão recorrida mantém a exigência, sob fundamento de que a lei nº 8.981/95 no seu art. 88 estabelece a incidência da multa nos seguintes termos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

"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 - *omissis*.

II - à multa 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."

5. Alega ainda, a Decisão que o contribuinte estava obrigado à tempestiva apresentação da declaração de, com fundamento no art. 856, do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994

6. Cientificado da decisão, o contribuinte dela recorre, reiterando seus argumentos expendidos na Impugnação, conforme leitura que faço em Sessão



É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

**VOTO VENCIDO**

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

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 aos exercícios de 1991 e 1996, anos-base de 1990 a 1995, consoante previsão legal contida no artigo 999, II, "a" do RIR/94, Lei nº 8.981/95, art. 88, I e II com as alterações da lei nº 9.056/95.

Fundamenta, a recorrente, sua argumentação na espontaneidade da apresentação da referida Declaração de Rendimentos, conforme preceitua o art. 138 do CTN.

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 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 de mora, muito menos da multa punitiva ou "isolada", com lastro no art. 138 do CTN.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

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, 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 auto denunciante 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"

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

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).

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 8.981/95, que por seu turno foi alterada pela Lei nº 9.065/95, ou mesmo qualquer outro dispositivo legal hierarquicamente inferior, modificar 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 demora, 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 penalidades pecuniárias, através do pagamento do principal devidamente acrescido de juros de mora e correção monetária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

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 e de mora, pela sua intenção dolosa em burlar o fisco.

O Acórdão, in verbis, proferido pela 2ª. Turma do TRF da 4ª Região, nos autos da MAS nº 96.04.28447-9/RS, sendo Relatora Drª Tânia Escobar, proferido em 27.02.97, ratifica o entendimento acima esposado:

1. "Tributário - Denúncia Espontânea - Multa Moratória - A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória 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

CTN



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

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 o 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 - Red. Min. Demócrito Reinaldo - DJ 30.06.97).

"Tributário - ICM - Denúncia Espontânea - Inexigibilidade da Multa de Mora - 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).

Também não será 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 Expontânea - Formulada de acordo com o art. 138 do CTN e acompanhada do recolhimento ou do 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. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

Finalmente, ressalta-se o posicionamento inovador adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Res. nº 114.470 S/C 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.

Independentemente das razões acima aludidas, este mesmo Conselho de Contribuintes tem analisado a questão referente a exigência da multa no EX. de 1994, por outro prisma, conforme decisão abaixo transcrita, cujo teor é o seguinte:

"4. Análise inicialmente a questão da aplicação das disposições do RIR/94 relacionadas com a multa por descumprimento de obrigação acessória, ao fato concreto que consiste na entrega extemporânea da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1994, ano-base de 1993.

4.1. O Decreto que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda em vigor é datado de 11 de janeiro de 1994, sendo que suas disposições, no que concerne às penalidades, são consolidações das normas legais vigentes, até porque somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos (art. 97), inciso V, do CTN).

4.2. O fato jurídico in casu é o descumprimento do prazo estabelecido para o cumprimento da obrigação acessória de apresentar a declaração de rendimentos do imposto de renda da pessoa física, cujo termo final se deu em 31.05.94, data que incide a norma, portanto na vigência do novo regulamento do imposto de renda. Assim, caso o fato concreto preencha a hipótese prevista pela norma, não há falar em princípio da anterioridade da Lei.

4.3. Outra questão suscitada diz respeito à inaplicabilidade ao caso, da penalidade prevista no inciso II, letra "a" do artigo 999 do RIR/94. Assim dispõe este dispositivo regulamentar:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

"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 fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-leis nº 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."

4.4. O aludido art. 984, assim estatui:

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

4.5. O fato punível em sede, é a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo e a hipótese correspondente, com todas as letras, está capitulada na letra "a", inciso I, do retrotranscrito art. 999 do RIR/94, onde está prevista, também, a penalidade para quem preencher o tipo, ou seja, multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido. O fato de a declaração de rendimentos apresentada em atraso trazer ou não imposto devido detalhe que foge à previsão legal, o que deixa sem lastro em lei o ditame regulamentar grafado na letra "a", inciso II do mesmo artigo 999 supra transcrito.

4.6. Considerando que a lei não faculta ao Poder Executivo estender o alcance da norma legal que trata da penalidade em comento, é de se concluir pela eficácia do dispositivo regulamentar que determina no caso de apresentação de declaração de rendimentos em atraso sem imposto devido, a aplicação da multa prevista no artigo 984 para as infrações sem penalidade específica

(...).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

Assim, no ano de 1994, a aplicação de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos sem imposto devido, é impraticável por ausente a base de cálculo da multa proporcional prevista em lei, e por carecer de previsão legal o dispositivo regulamentar que supriria essa lacuna." (Primeiro Conselho de Contribuintes sob nº 08.701, Rel. Conselheiro, Dr. Dimas Rodrigues de Oliveira.).

Assim, tem-se no presente feito duas questões a serem analisadas. A primeira diz respeito à entrega extemporânea da declaração de rendimentos referente aos exercícios de 1991 a 1994 matéria esta cujo entendimento já encontra-se pacificado nesta 6ª Câmara, reconhecendo-se a não incidência de multa, face a inexistência de previsão legal, conforme, conforme decisão deste Conselho, acima transcrita.

A segunda refere-se ao atraso na entrega das DRP's relativas aos exercícios de 1995 e 1996, anos-base 1994 e 1995, matéria esta, acerca da qual apresentei entendimento divergente, com fundamento no disposto no art. 138 do CTN pelas razões acima aduzidas, entendendo pela ilegalidade da incidência de multa, seja de mora ou punitiva, nos casos de denúncia espontânea pelo contribuinte.

Isto posto, voto no sentido de conhecer do recurso e lhe dar provimento, afastando a exigência da multa pela apresentação intempestiva das DRPJ's, decorrentes de denúncia espontânea, entendendo deva ser cancelada a exigência, reformando-se a r. decisão recorrida.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 1998

  
ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **ROME**U BUENO DE CAMARGO, Relator Designado

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, interposto tempestivamente, dele tomo conhecimento.

A matéria discutida no presente Recurso diz respeito à procedência ou não da multa prevista para a entrega fora do prazo da DIRF, pois segundo o contribuinte teria ocorrido a denúncia espontânea, uma vez que teria efetivado a entrega do citado documento fora do prazo, contudo antes de qualquer procedimento da fiscalização.

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 prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.***



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

**§ 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 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 a 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

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 das DIRFs dos anos de retenção de 1989 a 1992 somente em março de 1994, e como sustentou o ilustre ALIOMAR BALEEIRO, a multa fiscal ora cobre a mora, ora funciona como sanção punitiva da negligência, e neste caso a multa é indenizatória da impontualidade, da falta de dever do cidadão, e a mora decorrente da impontualidade constitui infração.

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 o 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 estaria por considerar que sua pontualidade não estaria sendo considerada pelo fisco, caracterizado-se uma flagrante injustiça fiscal.

4

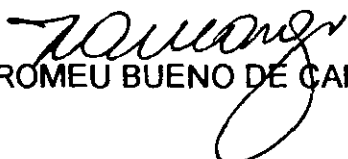
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000673/95-79  
Acórdão nº. : 106-10.042

Pelo exposto nas razões acima apresentadas, conheço do Recurso por ter sido interposto dentro do prazo legal, e no mérito nego-lhe provimento.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 1998

  
ROMEU BUENO DE CAMARGO