

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13804.000737/93-19
Recurso nº. : 13.753
Matéria : IRF - ANOS: 1992 e 1993
Recorrente : ABRIL S/A (SUC. DE EDITORA ABRIL S/A)
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 02 DE JUNHO DE 1998
Acórdão nº. : 106-10.208

IRF – MULTA DE MORA – INAPLICABILIDADE - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A denúncia espontânea afasta a responsabilidade pela sanção resultante da falta de pagamento do imposto de renda na fonte, sem precedente administrativo, pelo não recolhimento do tributo, configura-se a denúncia espontânea, prevista no Código Tributário Nacional, art. 138.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABRIL S/A (SUCESSORA DE EDITORA ABRIL S/A.).

ACORDAM os Membros da Sexta 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 Dimas Rodrigues de Oliveira, que apresentará declaração de voto, Ana Maria Ribeiro dos Reis e Henrique Orlando Marconi.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO. Ausente momentaneamente o Conselheiro RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e justificadamente o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13804.000737/93-19
Acórdão nº. : 106-10.208
Recurso nº. : 13.753
Recorrente : ABRIL S/A (SUC. DE EDITORA ABRIL S/A)

RELATÓRIO

Abril S/A, contribuinte inscrita no CGC/MF sob o n. 60.598.059/0001-55, estabelecida na Avenida Otaviano Alves de Lima, 4400, Freguesia do Ó, São Paulo – SP, insurge-se diante da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, que manteve o lançamento fiscal relativo à multa moratória, na forma a seguir ementada:

“ Denúncia espontânea da infração – Multa de mora – Cabível.

Os débitos para com a Fazenda Nacional, não liquidados nos seus vencimentos, estão sujeitos à multa de mora e juros moratórios. A natureza jurídica da multa de mora não revela sanção de caráter punitivo, não podendo, assim, ser excluída por invocação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, quando o recolhimento espontâneo é feito a destempo.

Lançamento procedente.” (fls. 72/77)

Consoante o Recurso Voluntário de fls. 79/89, ao qual foram juntados os documentos de fls. 90/102, aduz a Contribuinte que apresentou a denúncia espontânea, tendo procedido ao pagamento do débito, acrescido de juros e correção monetária. Em adição alega que a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade pela infração, ao que não se aplica a multa fiscal, nos termos do próprio art. 138 do C.T.N., diploma hierarquicamente superior à fundamentação legal indicada pela Autoridade de 1ª instância ao indeferir a impugnação ofertada. Elencando diversos julgados dos Conselhos de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça no sentido do descabimento da cobrança da multa, bem como excertos de votos proferidos em julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal acerca do caráter punitivo da multa moratória, além de transcrições doutrinárias corroborando as alegações recursais, aponta o Recorrente a ilegalidade da decisão de primeira instância, pelo que requer a exclusão da penalidade tributária mediante a anulação da notificação de lançamento emitida.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13804.000737/93-19
Acórdão nº. : 106-10.208

VOTO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, porquanto interposto no prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72, e o sujeito passivo está regularmente representado, preenchendo, assim, os requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Trata-se da exigência feita através de notificação para o do recolhimento da multa por falta do recolhimento do imposto de renda na fonte.

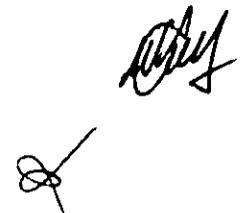
Tenho, reiteradamente, votado no sentido de que referida penalidade é inaplicável quando o contribuinte apresenta denúncia espontânea, amparando-se, para tanto, no art. 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Com efeito, dispõe o mencionado dispositivo, que:

“Artigo 138 – A RESPONSABILIDADE É EXCLUÍDA pela denúncia espontânea, 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.” (g.n.)

Vale ressaltar que a Recorrente recolheu os tributos mediante a Denúncia Espontânea, além dos juros de mora e a correção monetária até o dia do pagamento, e que, não encontrava-se, a época da notificação, sob qualquer tipo de procedimento administrativo fiscal com relação ao objeto da denúncia espontânea.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13804.000737/93-19
Acórdão nº. : 106-10.208

Com o recurso foram juntadas ementas de decisões referentes ao instituto da denúncia espontânea, as quais justificam a modificação da decisão recorrida, diante de sua incontestável fundamentação jurídica.

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – CARACTERIZAÇÃO – MULTA – INEXIGIBILIDADE.

Denúncia espontânea. Uma vez regularmente caracterizada a denúncia espontânea, indevida é a multa do art. 364, inciso II, do Decreto nº 87.981/82. Descabe a invocação do art. 359 deste diploma legal, com a nova redação conferida pelo Decreto nº 89.247/83, vez que tal dispositivo, além de não suscitado na autuação, colide com a concorrente e plena observância de norma legal de hierarquia superior, qual seja, o art. 138 do Código Tributário Nacional. Recurso a que se dá provimento.” (Ac da 3ª C. do 3ª CC – mv – nº 303-26.186 – Rel. Cons. Humberto Esmeraldo Barreto Filhos – j. 07.02.91 – DOU 15.10.93, p 481 – ementa oficial)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Espontaneidade – Não provado que o contribuinte foi regularmente notificado do início de lançamento de ofício, descabida é a cobrança da multa específica sobre o imposto devido em declaração de rendimentos apresentada extemporaneamente, porque se considera o procedimento do sujeito passivo acobertado pelo instituto da espontaneidade.” (Ac. da 5ª C. do 1ºCC – nº 105-3.531, de 29.08.89).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO – MULTA – ATRASO NA ENTREGA DE DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EFEITO.

DCTF – Denúncia espontânea. Quando o sujeito passivo, mesmo a destempo, toma a frente do Fisco e voluntariamente entrega os formulários, cumprir a prestação e está excluída a responsabilidade a afastada a exigência da multa. É o comando gravado no ânimo do art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN. Recurso provido.” (Ac da 2ª C. do 2º CC – mv – nº 202-04.907 – Rel. Consa. Acácia de Lourdes Rodrigues – j 26.03.92 – DOU 05.11.92, p. 15.479 – ementa oficial).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 13804.000737/93-19
Acórdão nº. : 106-10.208

"IR - MICROEMPRESA - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - ENTREGA EXTEMPORÂNEA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

IRPJ - Microempresa - Declaração - Entrega fora do prazo - Se a contribuinte entregou sua declaração de rendimentos fora do prazo, ante de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, denunciou espontaneamente a infração, não estando sujeita a qualquer penalidade. Recurso provido." (Ac un da 4ª C do 1º CC - nº 104-9.205 - Rel. Cons. Miguel Rende - j. 20.02.92 - DOU I 25.01.93, p. 1.015 - ementa oficial).

Neste processo ficou demonstrada a espontaneidade da recorrente, bem como a jurisprudência deste Conselho relativo à matéria sob discussão no sentido de acolher o procedimento da recorrente.

Por estas razões, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e, no mérito, dou-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 02 de Junho de 1998.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
RECURSO Nº :13.753
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

Com a devida vênia de eminente Conselheiro Relator, pelas razões de direito e de fato a seguir expostas, deixo de compartilhar de suas conclusões.

2. Apenas para rememorar, o litígio instaurado nestes autos tem como cerne a controvérsia estabelecida sobre a imposição de multa de mora nas situações de pagamento em atraso de imposto, antes de qualquer procedimento administrativo, mais especificamente, de imposto de renda devido exclusivamente na fonte, incidente sobre remunerações indiretas, as chamadas “fringe benefits”.

3. A presente questão tem gerado os mais acalorados debates, tanto na esfera administrativa quanto no Judiciário, mobilizando os mais notórios doutrinadores pátrios, os quais, se debruçando sobre o enunciado do artigo 138 do CTN (*caput* e parágrafo único), procuram delinear o verdadeiro alcance da norma ali contida, que define aspectos relacionados com a exclusão da responsabilidade por infrações quando presente a figura da denúncia espontânea.

4. No presente caso, houve a denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do imposto, com juros de mora e atualizado monetariamente, sem o pagamento da multa de mora prevista no, à época vigente, artigo 59, da Lei nº 8.383/91.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19

ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

5. A multa de mora foi cobrada mediante a Notificação de Lançamento de fls. 55, portanto via procedimento de ofício, onde a rigor, deveria ser exigida a multa prevista no artigo 4º, da Lei nº 8.218/91, ou seja, a multa de ofício.

6. Desde a fase impugnatória, vem o suplicante sustentando a tese de que o pagamento a destempo porém antes de qualquer iniciativa da repartição fiscal, caracteriza a figura da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, fato que, segundo entende, teria o condão de excluir a responsabilidade pela infração cometida, afastando a imposição de qualquer multa, inclusive a de mora.

7. Sobre o assunto, assim dispunha a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos (art. 59, e parágrafos, da Lei nº 8.383/91):

"Art. 59 - O imposto que não for pago até a data do vencimento ficará sujeito à multa de mora de vinte por cento calculada sobre o valor do tributo atualizado monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

§ 3º A multa de mora prevista nestes artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

8. O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao cumprimento pontual, pelo contribuinte, das suas obrigações tributárias, a ponto de instituir para as hipóteses de inadimplências, a penalidade específica suso aludida. Aliás, esse entendimento do legislador, remonta

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

aos idos de 1943, quando as ocorrências da espécie já eram previstas, bem assim, a respectiva multa de mora aplicável, consoante estabelecia os arts. 144, 146 e 147 do Decreto-lei nº 5.844/43 assim redigidos:

**Art. 144. A não observância dos prazos e preceitos do Capítulo I - Parte Quarta do Título I será punida:*

a) com a multa de mora de 10% sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora do prazo, da declaração de rendimentos;

b) com a multa de mora de 10% sobre o total ou diferença do imposto devido, se o interessado vier acusar espontaneamente, depois de 30 de abril, rendimentos que omitira na sua declaração;

c) com a cobrança em dobro do total ou da diferença do imposto resultante da reunião de duas ou mais declarações, apresentadas com infração do estatuído nos arts. 65 e 67.

Parágrafo único. As multas deste artigo serão cobradas com o tributo.

Art. 146. do contribuinte que não pagar o imposto ou qualquer das quotas no prazo referido no art. 93 será cobrada, com o tributo ou quota, a multa de mora de 10%.

Art. 147. Serão cobrados com a multa de mora de 10% os impostos que não forem recolhidos às estações fiscais,

8.1 Essas normas foram aperfeiçoadas pela Lei nº 2.354/54, cujo artigo 15 trazia o seguinte texto:

**Art. 35. Substitua-se o artigo 152 do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, pelo seguinte:*

'Art. 152. Para os efeitos do cômputo mensal da multa de mora prevista nos artigos 144, 146 e 147, será contado como um mês completo qualquer período de tempo inferior a um mês,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

desde que ultrapasse os prazos marcados nas leis e regulamentos'."

8.2 As disposições atinentes à matéria passaram por novo aperfeiçoamento com o advento da Lei nº 4.154, de 23/11/62, que do assunto tratava no seu artigo 15, cujo texto deixo de transcrever para não tornar excessivamente extensa a presente exposição, deixando consignado, todavia, que a nova lei nada modificou quanto à essência ou filosofia da norma anterior.

9. A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelas Cartas de 1967 e 1988 com o "status" de Lei Complementar, veio dar nova estrutura ao ordenamento jurídico-tributário do País. O fato, entretanto, não implicou em qualquer modificação nas normas então vigentes que disciplinavam a questão em foco, a exemplo das disposições contidas na já citada Lei nº 4.164/62, o que atesta a convivência harmônica ao longo dos últimos trinta anos (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outro, preceitos de cunho procedimental.

10 Modificações houveram já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para à cominação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. São exemplos dessas modificações as introduzidas pelos seguintes dispositivos legais:

- art. 1º, do Decreto-lei nº 1.736/79;
- art. 74, da Lei nº 7.799/89;
- arts. 3º e 38, da Lei nº 8.218/91;
- art. 59, da Lei nº 8.383/91;
- art. 84, da Lei nº 8.981/95 e,
- art. 61, da Lei nº 9.430/96.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

11. A propósito dessas modificações, impende consignar neste ponto, que a cominação em comento, para que tenha eficácia na sua finalidade precípua, qual seja a de coibir a impontualidade no cumprimento das obrigações tributárias, em consonância com a conjuntura econômica reinante nos diversos períodos, exerce o papel de cunha econômica, de forma a ajustar o ônus a ser assumido pelo contribuinte para os casos de inadimplência. De se observar que as modificações se tornam mais freqüentes à medida em que cresce a turbulência na economia.

12. Aliás, essa natureza maleável das multas é corroborada até pelo próprio Código Tributário Nacional ao não trazê-las entre as matérias sujeitas à observância do princípio da anterioridade da Lei, preconizado no artigo 104 do CTN, que nega vigência, no mesmo ano em que seja editada, às leis que instituem ou majorem impostos, que definem novas hipóteses de incidência ou que extinguem ou reduzem isenções etc.

13. Houve época em que, mesmo com a previsão de multa de mora de vinte por cento ao mês, calculada sobre o valor em atraso, era conveniente, ou até mais atrativo economicamente, deixar de pagar o imposto para realizar outros negócios, a exemplo da aplicação no mercado financeiro. Alie-se a isso, a possibilidade de exclusão da penalidade pela denúncia espontânea, combinada com a pequena probabilidade de o contribuinte vir a ser inquirido pelo Fisco, mormente em relação aos casos de omissão receitas ou de rendimentos e de majoração de custos ou de deduções.

14. Nos dias atuais, mesmo com o sistema de acréscimos moratórios introduzido pela Lei nº 9.430/96, para as pessoas que dependem de recursos de terceiros para gerir seus negócios, dado o pequeno risco oferecido pela máquina

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19

ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

fazendária nos casos citados e, considerando-se a perspectiva de afastabilidade da multa de mora, torna-se bastante atrativo economicamente deixar de pagar tributos em substituição à busca de recursos junto às instituições financeiras. Corre-se o risco de, inclusive, nunca se ter que pagar o imposto.

15. Face a essa realidade, conforme sugere as sucessivas mudanças na legislação, a multa em comento tem sido objeto de constante preocupação do legislador com vistas à sua revisão periódica, de forma a manter seu poder de coercibilidade, o que nos dá a perfeita dimensão do importante papel econômico-fiscal que lhe é reservado. A toda evidência pois, é plenamente justificável a sua previsão legal e, por conseguinte, a aplicação do direito positivado.

16. A prevalecer a tese esposada pelo recorrente, tais dispositivos legais seriam totalmente esvaziados de conteúdo. Senão vejamos:

16.1 É entendimento do postulante, de que a denúncia espontânea da infração a exime da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando em seu favor, o disposto no At 138 do CTN. Em outras palavras, é dizer que tal penalidade somente seria aplicável quando o contribuinte tivesse sua espontaneidade excluída mediante início de procedimento fiscal, nos exatos termos do disposto no artigo 7º, incisos e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72, significando dizer, em outras palavras, a inaplicabilidade, na prática, da multa de mora, posto que nas circunstâncias acima, conforme determina a legislação de regência, aplica-se a multa de ofício.

16.2 Exsurge do exposto, a sensação absurda de inutilidade das disposições legais atinentes ao assunto, o que, a toda evidência não é inadmissível. A lei não pode possuir expressões vãs. Com efeito, os textos legais em apreço, conforme visto, tem função e objeto bem definido que é o de coibir a impontualidade no

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19

ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

cumprimento da obrigação tributária. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna insuprimível no ordenamento jurídico-tributário.

17. Quanto à questão em si do aproveitamento da figura da denúncia espontânea para afastar a imposição da multa em comento, convém ainda sejam traçadas as considerações a seguir.

17.1 O termo "denúncia", nos dizeres do autor DE PLÁCIDO E SILVA, na sua obra Vocabulário Jurídico, tem, também, o seguinte sentido:

"... Mas, propriamente, na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão."

17.2 Em outras palavras, poder-se-ia dizer que a denúncia espontânea para produzir efeitos que exonerem o denunciante de responsabilidades pelo cometimento das infrações *sub examine*, deve versar sobre delitos, termo que traduz a prática de atos típicos e antijurídicos, portanto com conotação de crime ou contravenção, o que não recomenda o seu acolhimento em sede das multas moratórias.

17.3 Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, peço vênias para trazer a lume trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

*"Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente**,*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

*crime, contravenção, dolo específico) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).*

*Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a **exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), só tem sentido se referida à **responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede** (art. 137).*

*Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário." (Grifos do original).*

17.4 Assim, ressalta claro que a interpretação extensiva do artigo 138, nos moldes preconizados pelo recorrente, não pode ser levada a extremos a ponto misturar uma simples multa de mora ou por descumprimento de obrigação acessória com um delito penal. Guardadas as devidas proporções, seria o mesmo que equiparar uma sanção de cláusula penal de um contrato com uma penalidade criminal.

17.5 Por outro lado, não me atrevera a incluir no rol das responsabilidades não afastáveis por força da denúncia espontânea, a relacionada com

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

a multa de ofício, ainda que relativa a infração não qualificada, prevista para os casos em que a administração, por seus esforços, se depara com infrações à legislação tributária de que resultem falta ou insuficiência no pagamento de imposto. Ou seja, a denúncia dessa modalidade de infração, inibe a aplicação de tal multa, por ter, esta sim, relação direta com a finalidade última da tributação que é o recebimento de tributos, cuja arrecadação, por certo, nunca se materializaria caso a administração não despendesse recursos com pesquisas e investigações.

17.6 De se notar que, na hipótese dos autos, conforme salientado inicialmente, mesmo tendo sido o imposto exigido mediante notificação de lançamento, não se cogitou da aplicação da multa de ofício prevista para os casos de procedimento de ofício. Tal providência, evidentemente, se deveu exatamente em respeito ao instituto da denúncia espontânea invocado pelo sujeito passivo. Por outro lado, coerentemente, entendeu a autoridade lançadora que a multa moratória não poderia ser afastada sob esse argumento.

17.7 Também o Poder Judiciário, consoante exegese exposta pela Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em julgado unânime, datado de 05 de agosto de 1997 (DJ de 29/08/97) tem entendido que o atraso no cumprimento de obrigações tributárias não constitui o denominado ilícito tributário. O aresto está assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DA DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

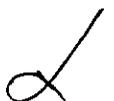
PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

17.8 Do voto condutor daquele acórdão, se põe em relevo, ainda, o seguinte trecho *verbis*:

"O dispositivo se refere à exclusão da responsabilidade da infração tributária. O Contribuinte cometeu uma infração tributária, e, antes de ser autuado, a denuncia espontaneamente. Fica, assim, livre da punição pela prática da infração, pagando, apenas o tributo devido e os juros de mora. Todavia, se há um retardamento, um atraso na entrega da declaração do imposto de renda, na verdade, não há uma infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está ao pagamento da multa moratória, prevista em lei (Lei n. 8.981, de 1995, art. 88). Atente-se que, mesmo não tendo tributo a pagar, a multa moratória é devida."

17.9 Perfilham ainda a mesma linha de entendimento, só para citar alguns casos, a Egrégia Quarta Turma do mesmo Tribunal, de que é exemplo o Acórdão nº 0136227-DF, DJ de 19/06/95, e a Egrégia Terceira Turma do TRF da Terceira Região, DJ de 01/06/94.

18. Por fim, não poderia deixar de me manifestar sobre a alegação posta no sentido de que o art. 138 do CTN não excepcionou a multa de mora, tratando das infrações de modo genérico. Alguns estudiosos da matéria, frente a essa colocação, acenam de imediato com o princípio de hermenêutica de que não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não faz distinção. Tal raciocínio se me afigura inaplicável à situação em comento, pelo simples fato de que foi a lei que fez tal distinção. Não a lei tributária maior, de cunho estrutural, ou seja, norma endereçada ao legislador ordinário e que por essa razão mesma traz normas genéricas, mas a lei ordinária que, na sua autêntica



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. :13804.000737/93-19
ACÓRDÃO Nº. :106-10.208

função, conforme visto, previu em detalhes o fato hipotético aplicável às situações fáticas antes aludidas.

19. Por essas razões, conquanto tenha a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente julgado, por apertada maioria, decidido por acolher tese em sentido diverso, a menos que se declare a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que instituíram a modalidade de multa em comento, torna-se desnecessário maiores esforços de hermenêutica para se concluir no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não tem o condão de afastar a imposição da penalidade ora discutida.

Sala das Sessões - DF, em 02 de junho de 1998.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13804.000737/93-19
Acórdão nº. : 106-10.208

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 **28 JAN 1999**


**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE DA SEXTA CÂMARA**

Ciente em

20/10/1999.


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL