



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Recurso nº. : 114.649
Matéria : IRPJ - Ex.: 1994
Recorrente : BAR E MERCEARIA C. R. SILVA LTDA - ME
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 15 DE JULHO DE 1998
Acórdão nº. : 106-10.315

MULTA – ATRASO NA ENTREGA DA DIRPJ - EXERCÍCIO DE 1994 - Firmou-se jurisprudência deste Conselho no sentido de que a apresentação extemporânea da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1994, não enseja a aplicação da multa prevista no artigo 984 do RIR/94.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BAR E MERCEARIA C. R. SILVA LTDA - ME.

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 RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 1999

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

Recurso nº. : 114.649
Recorrente : BAR E MERCEARIA C.R. SILVA LTDA - ME

RELATÓRIO

BAR E MERCEARIA C.R. SILVA LTDA. - ME, já qualificada nos autos, recorre da decisão da DRJ em Campinas - SP, de que foi cientificado em 17/02/97 (fls. 12, v.), por meio de recurso protocolado em 13/03/97.

Apresentou o contribuinte perante a DRF/SP sua declaração de rendimentos relativa ao 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. 04), referente a multa por atraso na entrega da declaração, no valor de R\$ 80,80 (oitenta reais e oitenta centavos), equivalente a 97,50 UFIR, de acordo com o art. 999, I, "a" e II, "a" c/c art. 984 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94; art. 22 do Decreto lei nº 401/68 e art. 3º, I da Lei 8.383/91.

Inconformada, apresentou o contribuinte impugnação de fls. 01, requerendo o cancelamento da Notificação de Lançamento nº 13836/244/96, face o disposto no art. 138 do CTN.

A decisão recorrida, de fls. 08 a 09, entendeu pela procedência do lançamento, com lastro nos arts. 723 do RIR/80 e 999, inciso II, "a" do RIR/94, determinando a manutenção do lançamento da multa por atraso da entrega da DIRPJ.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

Cientificado da decisão, apresenta a contribuinte recurso de fls. 13, 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 (fls. 16 a 17), tendo subido os autos a esta instância.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

VOTO

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

1. O contribuinte foi cientificado da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, através de Aviso de Recebimento - AR, em 17/02/97, tendo apresentado seu recurso em 13/03/97. Sendo portanto tempestivo o presente recurso, conheço-o passando à análise do mérito.
2. Ao que depreende dos elementos constantes do Relatório, o 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 o 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.
5. Contudo, com a devida *vênia*, 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. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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."

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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 infligção 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 8.981/95, 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.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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)

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)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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)

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.

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.



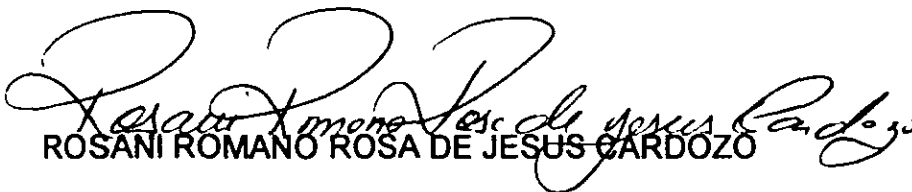
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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 15 de julho de 1998


ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000622/96-63
Acórdão nº. : 106-10.315

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 24 SET 1999


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRÉSIDENTE DA SEXTA CÂMARA

Ciente em 04 OUT 1999


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL