

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Recurso nº. : 114.715
Matéria : IRPJ - EX.: 1994
Recorrente : DARCI VILLALVA - ME
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 17 DE MARÇO DE 1998
Acórdão nº. : 106-09.995


IRPJ - ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DESCABIMENTO DE MULTA - (EX. 1994) - A falta de apresentação da declaração de rendimentos, ou a sua apresentação fora do prazo fixado, relativamente a este exercício, não pode ficar sujeita à aplicação da multa genérica prevista nos arts. 984 e 999, II, "a", do RIR/94.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DARCI VILLALVA - 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: 05 JUN 1998


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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995
Recurso nº. : 114.715
Recorrente : DARCI VILLALVA - ME

RELATÓRIO

1. **DARCI VILLALVA - ME**, já devidamente qualificada nos autos, recorre de decisão do Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, da qual foi cientificada conforme aviso de recebimento constante às fls. 12, tendo protocolado seu recurso no dia 13.03.97 (fls. 13).
2. Contra o contribuinte foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 02, recebida em 25/11/96 (fls. 04), para exigência de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do IRPJ, relativa ao exercício de 1994, ano-base de 1993 (entregue em 17/10/96 - fls. 03).
3. Não se conformando com o lançamento, apresentou impugnação ao feito (fls. 01), sob o argumento de que teria entregue a declaração antes de qualquer procedimento fiscal, tendo a seu favor a espontaneidade que, nos termos do art. 138 do CTN, a isentaria de qualquer penalidade.
4. A Decisão recorrida mantém a exigência, sob fundamento de que o RIR/94 exige a entrega da declaração, inclusive das microempresas, bem como as penalidades aplicáveis aos infratores.
5. Cientificado da decisão, o contribuinte dela recorre, reiterando seus argumentos expendidos na Impugnação, conforme leitura que faço em Sessão 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

6. Manifesta-se a douta PGFN, às fls. 17 e ss, requerendo a confirmação da decisão recorrida, por estar em sintonia com o preceituado no art. 136 do CTN.



É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

VOTO

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

Regularmente intimado em 14/02/97, o contribuinte apresentou recurso em 13/03/97, que, portanto, encontra-se tempestivo, porquanto interposto no prazo de 30 dias da ciência da decisão, nos termos do art. 33 do supra citado Decreto. 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, relativa ao exercício de 1994, ano-base de 1993, consoante previsão legal contida no artigo 999, II, "a" do RIR/94.

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.

5. 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 punitiva ou "isolada", com lastro no art. 138 do CTN

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

6. Em matéria tributária, a multa consiste em uma sanção ao contribuinte, que contrariando 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.

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. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

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).

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 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.

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.

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. 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

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.

15. 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*:

1. *Tributário - Denúncia Espontânea - Multa Moratória - 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

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 Jurisprudências - 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).

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).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

18. Finalmente, ressalta-se o posicionamento inovador adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 116.998/SC, acima transcrito, 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.

19. Independentemente das razões acima aludidas, esta mesma 6ª Câmara do Conselho de Contribuintes tem analisado a questão referente a exigência da multa no Exercício de 1994 por outro prisma, conforme decisão proferida, quando do julgamento do Recurso protocolado sob o nº 08701, pelo Conselheiro Dr. Dimas Rodrigues de Oliveira, cujo teor é o seguinte:

“4. - Analiso 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 1.994, ano-base de 1.993.

4.1 - O Decreto que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda em vigor é datado de 11 de janeiro de 1.994, 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. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

“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 da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei 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/80, 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 é 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 ineficácia 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.

(...).

4.8 - Assim, no ano de 1.994, 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.”

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

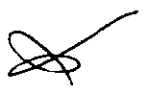
Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

20. 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, entendendo deva ser cancelada a exigência, reformando-se a r. decisão recorrida.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1998


ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13836.000631/96-54
Acórdão nº. : 106-09.995

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 do Primeiro Conselho de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16.03.98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em **05 JUN 1998**


**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE**

Ciente em **05 JUN 1998**


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL