



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.009891/2009-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.656 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente MARIA DO SOCORRO CHAVES DE ALENCAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO REALIZADO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA.

Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração apenas nas hipóteses em que o contribuinte, cumulativamente, (i) realiza o recolhimento do tributo devido e dos juros de mora e (ii) faz a denúncia antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS..

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

MULTA DE OFÍCIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. PENALIDADE MANTIDA.

A multa de ofício aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 apresenta caráter punitivo em sentido estrito e não se confunde com a multa de natureza moratória, que é aquela que é destituída da nota punitiva em sentido estrito e visa apenas indenizar o Poder Público por receber o tributo que tem direito a destempo, sendo que, a rigor, a multa apenas restará afastada nas hipóteses em que a denúncia é realizada espontaneamente antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2005 em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, de modo que o crédito foi constituído no montante total de R\$ 4.064,70, incluindo-se aí a cobrança do imposto de renda suplementar, a aplicação de multa de ofício e a incidência dos juros de mora (fls. 13/17).

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 15, a autoridade fiscal entendeu por lavrar o respectivo lançamento tributário com base nos seguintes motivos:

“Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 9.038,26, recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 0,00.

Conforme informações da fonte pagadora:

Fonte Pagadora: 29.979.036/0001-40 - INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL”

A contribuinte foi devidamente intimada da autuação fiscal e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 3/10 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para apreciar a impugnação e, aí, em Acórdão de fls. 46/49, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verificar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Considera-se espontânea a denúncia acompanhada do pagamento do tributo antes de qualquer procedimento de ofício notificado ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi notificada do resultado da decisão de 1ª instância em 24/10/2012 (fls. 72) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 59/70, protocolado em 23/11/2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações tais quais formuladas.

Observe, de plano que, o recorrente suscita, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Do pagamento via Denúncia Espontânea – Da origem do Débito principal quitado antes da lavratura do Auto de Infração:

- Que, em 19/02/2009, o auditor fiscal solicitou a apresentação de esclarecimentos e documentos relativos ao recolhimento do IRPF do ano-calendário de 2005, sendo que, na oportunidade, não foi formalizado qualquer procedimento fiscal cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, de modo que, até aquele momento, não havia sido lavrado nenhum auto de infração e, portanto, não havia iniciado qualquer procedimento de cobrança por parte da Receita Federal do Brasil contra a contribuinte;
- Que antes da lavratura de auto de infração verificou o equívoco ao informar como isentas as parcelas recebidas a título de aposentadoria complementar do INSS por ser viúva beneficiária do seu marido falecido e, assim, promoveu o pagamento do crédito tributário, acrescido de juros

de mora, já que não havia mais prazo para realizar a retificação da respectiva Declaração de Ajuste Anual, podendo-se destacar, ainda, que o referido erro ocorreu por uma falha de informação e não de forma intencional;

- Que o montante de R\$ 4.864,58, enquanto rendimentos que ultrapassaram a faixa de isenção, foi calculado pela própria contribuinte que, no caso, não recebeu qualquer cobrança formal da RFB sobre este montante, o que implicou, no final, no imposto a pagar de R\$ 979,77, o qual, atualizado, resultou em R\$ 1.518,93, devidamente recolhido antes da lavratura de qualquer auto de infração; e

- Que não há se falar em pendência do imposto de renda, já que houve a quitação do crédito por meio de DARFs, de modo que a multa de ofício também não pode ser aplicada, do que se conclui que, se o recolhimento foi feito antes da abertura ou do início de procedimento administrativo fiscal, deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

(ii) Da inexigibilidade de multa moratória:

- Que, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações é excluída nas hipóteses em que o contribuinte realiza a denúncia espontânea, que, no caso, deve ser compreendida como aquela que é realizada antes da autoridade tomar conhecimento da infração ou, ainda, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração denunciada, sendo essa a situação caracterizada no presente caso;

- Que, à luz do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, as únicas hipóteses de se reconhecer o início do procedimento fiscal são as seguintes: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; e III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada, sendo que, no caso, a notificação intitulada Termo Inicial de Procedimento Fiscal não determinou à contribuinte recolher tributo algum, nem mesmo cumprir alguma obrigação acessória, mas apenas convidou a contribuinte a comparar ao órgão fiscal para esclarecer a base de cálculo e receitas recebidas que poderiam ser passíveis de tributação;

- Que a espontaneidade em calcular o valor do tributo devido, recolher o imposto juntamente com os juros e informar tal fato à RFB para posterior homologação partiu da própria contribuinte, que, a propósito, percebeu o erro antes da lavratura do auto de infração e pagou o imposto em atraso com a devida atualização, de modo que a multa deve ser afastada pela configuração e caracterização do instituto da denúncia espontânea.

(iii) Da inexigibilidade da multa:

- Que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/2007 e suprimiu o trecho “pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”, o que torna clara a hipótese de denúncia espontânea, de modo que, após o advento da referida MP, não há mais fundamento para se exigir multa moratória quando o pagamento do tributo é realizado após o vencimento do prazo, desde que acrescido dos juros e da denúncia espontânea, como foi realizado no presente caso.

Com base em tais alegações, a contribuinte pleiteia pelo provimento do recurso voluntário para que a decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ de Brasília seja reformada, de modo que o lançamento deve ser considerado como insubsistente em decorrência da utilização da denúncia espontânea a qual, a rigor, foi calcada no artigo 138 do Código Tributário Nacional, bem assim que o lançamento seja cancelado por falta de suporte legal para a exigência da multa, de acordo com a mudança legislativa promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Pelo que se nota, as alegações tais quais formuladas pela recorrente dizem respeito, basicamente, à interpretação e aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional e à aplicação da multa que, segundo a recorrente, é de natureza moratória.

Pois bem. O artigo 138 do Código Tributário Nacional cuidou de dispor sobre a denúncia espontânea, enquanto instituto jurídico tributário, ao prescrever que a responsabilidade por infrações tributárias é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

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.” (grifei).

A denúncia espontânea configura-se pela comunicação, realizada pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração de modo que o objetivo da norma é estimular o contribuinte a colocar-se em situação de regularidade, resgatando, assim, as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco.

É nesse sentido que dispõe Leandro Paulsen¹:

“O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Não paginado.

todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.”

De fato, o artigo 138 do Código Tributário Nacional confere ao responsável por uma infração tributária ainda não apurada a possibilidade de confessá-la e, com isso, livrar-se das penalidades aplicáveis, sendo que o “arrependimento fiscal” – essa expressão foi utilizada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do AgRg no REsp nº 851.381/RS – somente é admissível antes da instauração de qualquer procedimento administrativo tendente a investigar a infração confessada, porque, do contrário, não haveria de se falar em espontaneidade.

A apuração de ilícitos geralmente ocorre com a lavratura do Termo de Intimação Fiscal ou Termo de Início de Ação Fiscal, de acordo com o que prescreve o artigo 196 do Código Tributário Nacional², de sorte que a comunicação formal desse ato ao contribuinte deve ser considerado como o marco temporal impeditivo à aplicação do benefício em apreço.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado³,

A denúncia configura-se pela comunicação, feita pelo infrator à autoridade competente, do fato constitutivo da infração. A espontaneidade dessa denúncia configura-se pelo fato de ser feita a comunicação antes do início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. O procedimento administrativo, ou a medida de fiscalização, só elidem a espontaneidade se tiverem relação com a infração. E só considera iniciado o procedimento administrativo, ou a medida de fiscalização, no momento em que o infrator é intimado. Assim, um procedimento administrativo interno, vale dizer, um procedimento administrativo no qual a autoridade busca elementos para iniciar ação fiscal contra o infrator, e do qual este não é intimado, não elide a espontaneidade.

No que diz respeito aos tributos da União, tem-se como iniciado o procedimento administrativo, ou a medida de fiscalização a que se reporta o parágrafo único do art 138 do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte toma ciência do ato de ofício do servidor competente, concernente à fiscalização envolvendo a situação em que se encarta a infração a ser denunciada (...), tudo nos termos do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972.” (grifei).

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, com a apreensão de mercadorias ou com o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada, nos termos do que prescreve o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo Decreto nº 3.724, de 2001. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

CAPÍTULO I - Do Processo Fiscal

² Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138. Vol. 2. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 643-644.

SEÇÃO III - Do Procedimento

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.” (grifei).

A análise que aqui deve ser realizada tem por escopo exclusivamente a norma jurídica constante do artigo 7º, inciso I do referido Decreto nº 70.235/72, que, a rigor, dispõe que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária.

Portanto, o ponto central da discussão aqui travada diz respeito ao que deve ser compreendido como *o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária*. E, de plano, é de se reconhecer que, dentre os poderes conferidos aos auditores fiscais, tem-se aquele referente à coleta de dados e informações relacionadas ao fato gerador para aferição da efetiva subsunção dos eventos ocorridos no mundo fenomênico à hipótese posta em abstrato na norma que rege o tributo em exame, que, aliás, ocorre com a intimação do contribuinte ou termo de início de fiscalização os quais bem evidenciam o início do trabalho investigatório tal qual previsto no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF⁴.

Além do mais, acrescenta-se que o artigo 196 do Código Tributário Nacional dispõe que “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”, sendo que esta exigência de formalização dos diversos atos recebe detalhamento no artigo 7º, inciso I do Decreto nº 70.235/72, bem como em inúmeros atos normativos, ensejando que se possa vislumbrar que o processo administrativo fiscal é orientado pelo “princípio documental”.

É fundamental entender que o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 cuida da ação fiscal que se desenvolve como um procedimento em que a autoridade fiscal, levando em consideração todos os fatos, busca a apuração da verdade material para que, no final, possa verificar se o contribuinte realmente cumpriu as obrigações tributárias. Essa ação fiscal (leia-se, fiscalização) começa com a notificação ao sujeito passivo do início da ação fiscal através do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF ou, ainda, através do Termo de Intimação Fiscal – TIF, tal como ocorre no caso concreto.

Significa dizer, portanto, que o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 7º, inciso I do Decreto nº 70.235/72, não se confunde com o lançamento tributário que, no caso, é consubstanciado no auto de infração. E tanto é que ao final da ação fiscal a autoridade pode verificar o descumprimento das obrigações tributárias e, aí, efetuar obrigatoriamente – por estar

⁴ Confira-se que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal é regido pelo Decreto nº 8.303, de 4 de setembro de 2014, o qual acabou extinguindo a figura do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

vinculada à Lei – o próprio auto de infração nos termos do que dispõe o 124 do Código Tributário Nacional⁵.

De todo modo, o que deve restar claro é que a aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional está condicionada ao preenchimento cumulativo de dois requisitos: (i) que o contribuinte efetue o pagamento do tributo devido e dos juros de mora; e (ii) que o contribuinte comunique à autoridade fiscal a prática da infração antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Aliás, reconheça-se que a jurisprudência deste Tribunal Administrativo é uníssona no sentido de que a denúncia espontânea apenas se aplica nas hipóteses em que o contribuinte comunica a infração à autoridade competente antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2012

IMPOSTO DEVIDO. PAGAMENTO. ESPONTANEIDADE.

Configura denúncia espontânea o pagamento do imposto devido, antes do início do procedimento fiscal, quando evidente sua relação com a infração objeto da notificação de lançamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DE MULTA DE OFÍCIO.

Inaplicável a multa de ofício quando o contribuinte efetua o pagamento do imposto devido, antes do início do procedimento fiscal.

(Processo nº 13629.720686/2015-16. Acórdão nº 2301-006.972. Sessão de 16/01/2020. Acórdão publicado em 21/02/2020).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício (Súmula 33 CARF).

(Processo nº 11070.720037/2011-10. Acórdão nº 2001-001.989. Sessão de 18/02/2020. Acórdão publicado em 23/03/2020).

Como se pode observar das ementas acima transcritas, o benefício constante do artigo 138 do Código Tributário Nacional apenas pode ser aplicado nas hipóteses em que o contribuinte comunica a infração e efetua o pagamento do respectivo tributo antes mesmo do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

⁵ Cf. Lei nº 5.172/66. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No caso concreto, observe-se que o procedimento fiscalizatório teve início através do Termo de Intimação Fiscal nº 2006/601120030441065 por meio do qual a autoridade fiscal solicitou que a ora recorrente comprovasse todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário 2005 (fls. 2), sendo que enquanto o referido termo foi expedido 09/02/2009 e recebido pela contribuinte em 18/02/2009, o pagamento do imposto ocorreu em 16/03/2009, conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 29/30.

Portanto, tendo em vista que o recolhimento do imposto relativo ao ano-calendário de 2005 foi realizado após o início do procedimento fiscal, conclui-se que o requisito temporal para aplicação do instituto da denúncia espontânea não restou preenchido.

Com fundamento nos artigos 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional e 7º, inciso I do Decreto nº 70.235/72, entendo que as alegações da recorrente no sentido da aplicação do instituto da denúncia espontânea não devem ser aqui acolhidas.

Em relação à alegação de que o erro ao informar como isentas as parcelas recebidas a título de aposentadoria complementar do INSS por ser viúva beneficiária do seu marido falecido não foi intencional, é de se reconhecer, de plano, que o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. No campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen⁶:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷:

⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que, nos termos do artigo 136 da Lei nº 5.172/66, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpre o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. E ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Além do mais, observe-se que o recorrente poderia ter apresentado Declaração retificadora antes do início da ação fiscal indicando corretamente as parcelas recebidas a título de aposentadoria complementar do INSS por ser viúva beneficiária do seu marido falecido como rendimentos tributáveis, conforme dispunha o artigo 832 do Decreto nº 3.000/99⁸. Confira-se:

“Decreto nº 3.000/99

Capítulo II – Retificação da Declaração

Antes de iniciada a Ação Fiscal

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.”

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações no sentido de que o suposto equívoco quando do preenchimento da declaração ocorreu por conta de uma falha de informação e não de forma intencional são, aqui, de todo irrelevantes, haja vista que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional.

Observe-se, ainda, que, relativamente às alegações de que nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não há mais fundamento legal

⁸ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

para se exigir a multa moratória, tem-se que a penalidade que foi aplicada no caso concreto foi a multa de *ofício* prevista no próprio artigo 44, inciso I da referida Lei nº 9.430/96, a qual, aliás, apresenta caráter punitivo em sentido estrito e não se confunde com a multa moratória, tal como leva a recorrente leva a crer.

Tendo em vista que a multa de *ofício* foi aplicada por conta do descumprimento da legislação tributária uma vez que a recorrente acabou informando equivocadamente os rendimentos recebidos a título de aposentadoria complementar do INSS por ser viúva beneficiária do seu marido falecido como rendimentos isentos e/ou não tributáveis, conclui-se que as alegações de que a multa de mora é ilegal são de todo descabidas, já que a penalidade aplicada no caso concreto não se confunde com a multa moratória, que é aquela que é destituída da nota punitiva em sentido estrito e visa apenas indenizar o Poder Público por receber o tributo que tem direito a destempo.

A rigor, destaque-se que a penalidade de *ofício* aqui aplicada poderia ser afastada apenas se o contribuinte tivesse realizado a denúncia da infração antes do início do procedimento fiscal ou da medida de fiscalização, relacionados com a infração, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, o que não ocorreu no caso concreto.

Por fim, registre-se, a título de esclarecimentos, e tal como restou apontado pela a autoridade julgadora de 1ª instância, que caberá à unidade de origem alocar ao crédito tributário o recolhimento do imposto de renda efetuado pela recorrente, conforme se verifica da cópia do DARF e respectivo comprovante de pagamento de fls. 29/30.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega