



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10380.026959/99-79
Recurso nº : 106-122.555 (RD/106-0.522)
Matéria : IRPF – DCTF – EXS. 99
Recorrente : SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SCHUBERT DE FARIAS MACHADO.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho (Relatora), Victor Luis de Salles Freire, Remis Almeida Estol, José Carlos Passuello, Wilfrido Augusto Marques e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento: CELSO ALVES FEITOSA; CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER; LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO; VERINALDO HENRIQUE DA SILVA; ZUELTON FURTADO; JOSÉ CLÓVIS ALVES; MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10380.026959/99-79
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

Recurso nº : 106-122.555 (RD/106-0.522)
Recorrente : SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs recurso especial às fls. 52/62 com fulcro no artigo 5º. e 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida está assim ementada:

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua entrega fora do prazo estabelecido nas normas pertinentes, constitui irregularidades que dá ensejo à aplicação da multa capitulada no art. 88, da lei nº 8981/94.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa pela falta ou pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, por se tratar de obrigação tributária acessória autônoma em relação ao fato gerador do tributo e constituir prática de ato meramente formal.

Recurso negado.”

A matéria recorrida diz respeito a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos quando existe a iniciativa da entrega, mesmo fora de prazo.

Nas razões de apelação, afirma o recorrente que a decisão recorrida violou o artigo 138 do CTN e atribuiu entendimento diverso de que vem sendo adotado por outras Câmaras do mesmo Primeiro Conselho de Contribuintes, e também por essa Câmara Superior.

Contra-razões, fls. 76/78, requerendo que seja mantido o acórdão recorrido nº 106-11.577.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora:

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

No entanto, em relação ao mérito do litígio, discordo de suas conclusões.

A matéria não é nova, já tendo sido objeto de inúmeros pronunciamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sentido contrário à solução proposta no voto vencido, como bem assinala a ilustre relatora.

Não resta dúvida de que realmente houve a infração à legislação fiscal no cumprimento da obrigação de fazer, consistente na entrega da declaração de rendimentos dentro do prazo.

É inconteste também que a legislação citada na fundamentação legal da notificação de lançamento descreve e pune o infrator com a sanção aplicada.

No entanto, não é menos verdade que o artigo 138 do Código Tributário Nacional, "lex legum", que traça normas ou diretrizes à lei ordinária prevê e estimula a denúncia espontânea pelo infrator, dispensando-o da penalidade estabelecida em lei."

Diz o referido dispositivo:

"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."



Processo nº : 10380.026959/99-79
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

O acórdão recorrido entende que ocorrido o atraso na entrega da declaração o contribuinte estará sujeito à sanção, ainda que venha a cumprir a obrigação antes de qualquer iniciativa do fisco.

Assenta essa compreensão no artigo 88 da Lei n.º 8.981/95, "in verbis":

Art. 88 - A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º - O valor mínimo a ser aplicado será:

- a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;
- b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.

§ 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.

§ 3º - As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo.

O exame detido desse dispositivo em nenhum momento autoriza essa interpretação. O que a lei diz é que a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física ou jurídica à multa ali prevista.

Se o contribuinte não apresenta a sua declaração de rendimentos e o fisco tem conhecimento desse fato, pode, desde logo, multá-lo. A administração pode também, investigando essa possibilidade, intimá-lo para apresentar informações a respeito e o contribuinte apressar-se em apresentá-la. Nas duas situações, o sujeito passivo estará sujeito à penalidade em foco, pois o fisco, nas duas hipóteses, tomou a iniciativa prevista no parágrafo único do art. 138 do CTN.



Não diz: a lei que o contribuinte que cumpra a obrigação, antes de qualquer procedimento do fisco, não se eximirá da sanção.

Se o fizesse, estaria em conflito com a lei complementar e a sua inconstitucionalidade seria manifesta.

Como a lei não cometeu essa heresia, sua interpretação há de ser feita em consonância com as diretrizes da lei hierarquicamente superior, dentro da sistemática legal em que se insere. Logo, o seu comando deve ser assim entendido: a pessoa física ou jurídica estará sujeita à multa ali prevista, quando não apresentar sua declaração de rendimentos ou quando a apresentar fora do prazo, ficando, todavia, eximida da multa se cumprir à obrigação antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa.

Não há, pois, conflito da Lei nº 8.981/95 com o artigo 138 do CTN. O conflito é da interpretação dada a essa lei pelo fisco e pela Câmara recorrida com art. 138 do CTN. "Data venia", por via de interpretação, dá-se à legislação um sentido que ela não possui.

Realmente não seria lógico e de bom senso que o legislador permitisse a denúncia espontânea para a falta de pagamento de imposto e não a aceitasse para as infrações de ordem formal.

Por fim, cumpre consignar que o conceito jurídico prevalece, na interpretação do Direito, sobre o sentido comum da palavra. E sob esse enfoque o vocábulo denúncia, segundo De Plácido e Silva, em sua consagrada obra "Vocabulário Jurídico", tem a seguinte definição:

"DENÚNCIA. Derivado do verbo latino denuntiare (anunciar, declarar, avisar, citar) é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de declaração, que se faz em juízo, ou notícia, que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado. 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."

MB

Processo nº : 10380.026959/99-79
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

Igualmente, José Naufei, "in" Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, conceitua o termo denúncia:

"DENÚNCIA - Ato ou efeito de denunciar. Ato, verbal ou escrito, pelo qual alguém leva ao conhecimento da autoridade competente, um fato irregular contrário à lei, à ordem pública ou a algum regulamento, suscetível de punição."

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso para excluir do lançamento a multa pelo atraso na entrega da declaração.

Brasília - DF, em 20 de agosto de 2002.


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator:

O recurso preenche as formalidades legais dele conhecido.

Como já mencionado no relatório, a matéria trazida a julgamento desta Câmara trata-se de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Analisemos agora a questão do instituto da denúncia espontânea, art. 138 do CTN.

A questão basilar para o deslinde da matéria é que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa e para tanto a Lei atribui à administração o “jus império” para impor ônus e deveres aos particulares, genericamente denominados de “obrigação acessória” a qual decorre da legislação tributária (e não apenas da lei) e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º do CTN). Quando a obrigação acessória não é cumprida, fica subordinada à multa específica (art. 113, § 3º do CTN). Desta forma é que a Administração exige do particular diversos procedimentos.

No caso concreto, a obrigação acessória implicou não só o cumprimento do ato de entregar a declaração de rendimentos, como também, o dever de fazê-lo no prazo previamente determinado.

O fato do contribuinte ter entregue a declaração de rendimentos, por si só não o exime da penalidade, posto que esta está claramente definida, tanto para a hipótese da não entrega, quanto para o caso de seu implemento fora do tempo determinado.



Processo nº : 10380.026959/99-79
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

Qualquer outro entendimento em contrário implicaria tornar letra morta os dispositivos legais em comento, o que viria a desestimular o cumprimento da obrigação acessória no prazo legal.

A norma instituidora da multa ora questionada esta insculpida no artigo 88 da Lei nº 8.981/95 que transcrevo para melhor entendimento da matéria:

“Art. 88 – A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – omissis.

II – à multa de duzentos UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração que não resulte imposto devido.”

Por outro lado, a teor do artigo 136 do CTN, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação é objetiva, como objetiva é a penalidade pelo seu descumprimento, devendo esta ser aplicada, mesmo na hipótese de apresentação espontânea, se esta se deu fora do prazo estabelecido em Lei.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça - STJ tem dado mesmo entendimento à matéria em recentes julgados a saber: Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma cujo Relator foi o Ministro José Delgado em Sessão de 03/12/98 e Recurso Especial nº 208.097 – PARANÁ (99/0023056-6) da Segunda Turma cujo Relator foi o Ministro Hélio Mosimann em Sessão de 08/06/99.

Transcrevo abaixo a ementa e o voto das duas decisões do STJ acima mencionadas:

RECURSO ESPECIAL nº 190388/ GO (98/0072748-5)

Ementa



“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.

1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4. Recurso provido.”

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Conheço do recurso e dou-lhe provimento.

A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerado acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

Processo nº : 10380.026959/99-79
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo. (grifos do original).

RECURSO ESPECIAL nº 208.097-PARANÁ (99/0023056-6)

Ementa

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

VOTO

O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN:

Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema – aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda – que, ‘em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art. 138 do CTN, aplicável à espécie’.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

Processo nº : 10380.026959/99-79
Acórdão nº : CSRF/01-04.110

1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

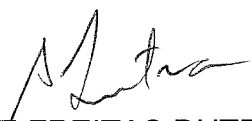
3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4. Recurso provido.” (Resp nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22.3.99).

Assim sendo, pelo acima exposto e por tudo mais que dos autos consta voto por NEGAR, provimento ao recurso especial interposto.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 2.002.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA