



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10660.000407/96-04
Recurso nº : RD/106-0.259
Matéria : IRPF - EX.: 1995
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
Interessada : MÁRCIA APARECIDA CARNEIRO NUNES
Sessão de : 11 DE DEZEMBRO DE 2.001
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira, Victor Luis de Salles Freire, Wilfrido Augusto Marques, Remis Almeida Estol, Nilton Luiz Bartoli, José Carlos Passuello, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Paulo Roberto Cuco Antunes, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


EDISÓN PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2002

Processo nº : 10660.000407/96-04
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOÃO HOLANDA COSTA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, SÉRGIO GOMES VELLOSO, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, CELSO ALVES FEITOSA, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, HENRIQUE PRADO MEGDA, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, JORGE FREIRE, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, JOSÉ CLÓVIS ALVES e DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10660.000407/96-04
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

Recurso nº : RD/106-0.259
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A FAZENDA NACIONAL por seu Procurador junto à Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais recorre ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº CSRF/01-02.684 de 10/05/99 (fls. 59/67) através do qual foi dado provimento ao recurso especial de divergência interposto por MÁRCIA APARECIDA CARNEIRO NUNES.

Consigno que a notificação de fl. 03 foi elaborada na modalidade "notificação eletrônica". Porém não houve qualquer manifestação de inconformidade quanto este aspecto. Portanto considero matéria superada e dela não tratarei.

O Acórdão recorrido tratou de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.995 e está assim ementado:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – Lei nº 8.981/95, art. 88, e o CTN, art. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº 8.981/95 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar."

Recurso provido."

Em seu apelo a Fazenda Nacional protestou pela reforma do Acórdão recorrido com fundamento no artigo 5º inciso II e parágrafo 4º do Anexo I da Portaria M.F. nº 55/98 de 16/03/98.

Objetivando comprovar o dissídio jurisprudencial o Sr. Procurador fez juntada do inteiro teor do Acórdão número CSRF/02-0.829 (de 08/11/99) às fls. 72/80 cujo Acórdão está assim ementado:



Processo nº : 10660.000407/96-04
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

DCTF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN. Precedentes do STJ. Recurso a que se dá provimento.

Pelo Despacho CSRF/014/2.000 (de fls. 86/87) o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu seguimento ao recurso especial de divergência.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou contra-razões de fls. 92/93 propugnando pelo afastamento da multa ora em discussão.

É o Relatório.



Processo nº : 10660.000407/96-04
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

Recurso nº : RD/106-0.259

VOTO

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator:

O recurso preenche as formalidades legais dele conhecido.

Conforme já mencionado no relatório, a matéria trazida a julgamento refere-se a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.995.

A pós manifestação da primeira e segunda Turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça – STJ prolatei em março de 2.000 os Acórdãos CSRF/01-02.853 e CSRF/01-02.875 onde a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais por maioria de votos entendeu não estar o atraso na entrega de declaração de rendimentos sob o manto do instituto da denúncia espontânea insculpido no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

Naquela oportunidade assim foi minha manifestação:

“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.

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

Processo nº : 10660.000407/96-04
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

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.

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.

V O T O

O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN:

A

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.

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)”.

Neste ponto trago à colação excerto do voto do ilustre Conselheiro Amaury Maciel prolatado no Acórdão nº 102-44.860 de 19/06/2001 que peço vênua para transcrever.

“Ainda a respeito desta temática é importante que se discorra sobre o “animus intencionandi” que motivou o legislador pátrio a incluir no vigente Código Tributário Nacional a denúncia espontânea prescrita em seu art. 138. Vejamos.

Na Exposição de Motivos N.º 1.250, de 21 de julho de 1954 o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA, encaminhou ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional, onde fez minudente análise de seus dispositivos legais.

Ao comentar os Art.'s 172 a 174 contidos no Capítulo IV – DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES, o Exmo Sr Ministro da Fazenda, Dr. OSWALDO ARANHA apresenta as razões e o alcance dos citados dispositivos, cujo teor é a seguir transcrito, "in verbis":

"125. Nos arts. 172 e 174, foram aproveitadas disposições que, no Anteprojeto figuravam no Livro VII, em matéria de responsabilidade por infrações.

A elaboração do assunto na doutrina nacional é escassa. Meirelles Teixeira ("Natureza Jurídica das Multas Fiscais", em Estudos de Direito Administrativo, p. 179) e Ademar Ferreira (Natureza Jurídica da Multa no Sistema Fiscal Brasileiro) S. Paulo 1949), acentuam a distinção entre as sanções administrativas em matéria tributária e, de um lado, as penas criminais ou, de outro lado, as reparações de caráter civil. Falta, entretanto, uma análise sistemática da natureza das próprias infrações tributárias, cuja característica conceitual parece residir na circunstância de não configurarem ilícito jurídico entre si mesmas, senão apenas em conexão com uma obrigação de outra natureza, a obrigação tributária principal ou acessória (Gomes de Sousa, Compêndio de Legislação Tributária, 105).

.....
O Art. 274 do Anteprojeto consagrava essas conclusões, referindo-se à própria conceituação das infrações: o art. 172 as mantém, porém com o caráter de definição da responsabilidade, a

fim de enquadrar o assunto no conteúdo do Livro VI, em consequência da revisão da matéria penal dentro do conceito adotado de normas gerais (supra: 9).

.....
O Art. 173 abre exceções ao princípio da objetividade firmado no artigo anterior, determinando o caráter pessoal da responsabilidade penal nas hipóteses em que essa personalização decorre da própria natureza da infração ou das circunstâncias da sua prática. Assim, a alínea I, corresponde à igual número do art. 291 do Anteprojeto, refere as infrações que sejam simultaneamente crimes ou contravenções, a fim de ressaltar a aplicabilidade dos princípios do direito penal. A alínea II, igualmente correspondente à do art. 291 do Anteprojeto, personaliza a responsabilidade nos casos em que a própria lei, ao definir a infração, tenha consagrado o elemento intencional do dolo específico.

.....
Por último, o art. 174 abre ainda exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos

Processo nº : 10660.000407/96-04
Acórdão nº : CSRF/PLENO-00.003

casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante reparação. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, decreto nº 26.149 de 1949, art. 200),.....”

Os artigos acima descritos que faziam parte do Projeto do Código Tributário Nacional, são exatamente os que compõem os arts. 136. 137 e 138 de vigente Lei N.º 5.172/66.

É de se concluir portanto que o disposto nestes artigos é aplicável somente quando a infração tributária resultar concomitantemente responsabilidade penal. Daí porque a denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e juros de mora, excluir a responsabilidade do agente. Seria um “*aberratio jure*” pretender que na simples falta da entrega da declaração de rendimentos ou a sua entrega fora dos prazos legais, se vislumbrasse a figura de um ilícito de natureza penal, motivando a Autoridade Fiscal a promover a devida Representação Fiscal para Fins Penais na forma da legislação vigente.”

Ante todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, especial da Fazenda Nacional.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de dezembro de 2.001.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA