

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO N.º: 10680.012871/95-06

SESSÃO DE : 11 DE DEZEMBRO DE 2001

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-03.718

RECURSO N.º: RD/108-0.392

MATÉRIA : IRPJ

RECORRENTE: INSTITUTO DULCE VIEIRA TORRES LTDA

RECORRIDA: OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

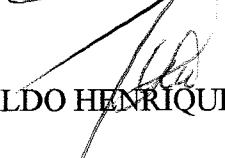
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – O instituo 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 artigo 138 do CTN. (Ac. CSRF/01-03.394)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO DULCE VIEIRA TORRES LTDA.

ACORDAM os Membros 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 José Carlos Passuello (Relator), Victor Luís de Salles Freire, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Remis Almeida Estol, Wilfrido Augusto Marques, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Luiz Alberto Cava Maceira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva.


EDISON PEREIRA RODRIGUES-PRESIDENTE


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA-RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
Celso Alves Feitosa, Antônio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber,
Leila Maria Scherrer Leitão, Iacy Nogueira Martins Moraes, José Clóvis
Alves e Manoel Antônio Gadelha Dias.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'M' or 'A', is written over the text of the document.

PROCESSO N.º : 10680.012871/95-06
ACÓRDÃO N.º : CSRF/01-03.718

RECURSO N.º : RD/108-0.392
RECORRENTE : INSTITUTO DULCE VIEIRA TORRES LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial com fulcro no art. 32, II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 55/98, portanto, recurso de divergência interposto pelo contribuinte.

A decisão recorrida, que negou o direito pleiteado anteriormente pelo contribuinte, está explicitada no Acórdão nº 108-06.175, de 14 de julho de 2.000, que foi assim ementado:

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAR O ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ISOLADAMENTE – A responsabilidade de que trata o artigo 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos artigos 136 e 137 do CTN. O artigo 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico, é excluída pela denúncia espontânea do tributo devido e dos juros de mora.”

Devidamente apreciada a divergência, o recurso mereceu acolhida por força do Despacho Presi nº 108-0.092/2001 (fls. 135 a 137), diante do paradigma primeiramente apontado (Acórdão nº 104-16.471, de 09 de julho de 1998), assim ementado:

“IRPJ – DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – Inaplicável a multa prevista no art. 88, inciso II, letra “a”, da Lei nº 8.981/95, quando a declaração de rendimentos for entregue espontaneamente, ainda

que com atraso, haja vista que não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 do dispositivo legal citado e o art. 138 do Código Tributário Nacional, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar.”

A Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (fls. 138 a 141), no mesmo dia em que foi cientificado do despacho de admissibilidade (27.06.2001), pleiteando a negativa de provimento ao recurso especial e conseqüente manutenção da decisão recorrida, com base em excertos jurisprudenciais com ementas transcritas (Ac. 106-09.365, Resp. 190388/GO e Resp. 265378/BA).

A penalidade foi aplicada em verificação interna da Repartição que redundou na lavratura de notificação de lançamento, cuja irregularidade está detalhadamente exposta a fls. 06.

A exigência foi levada a conhecimento do contribuinte, por via postal (fls. 09), em 26.01.96, fato precedido pelo requerimento formador do processo (fls. 01) de autoria do contribuinte, denunciando seu procedimento de efetuar a entrega da declaração, espontaneamente mas fora do prazo regulamentar, e pleiteando o tratamento inerente ao instituto da denúncia espontânea.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR

O recurso, por preencher os requisitos de admissibilidade, como já atestado pelo Ilustre Presidente da 8ª Câmara, em despacho próprio, deve ser acolhido e apreciado.

O exame atento do processo indica duas posições que merecem apreciação.

A recorrente, traz seu recurso ancorado em divergência jurisprudencial clara e argumentação baseada no Acórdão nº CSRF/01-02.369, que teve como relator o Ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, favorável à sua tese.

A Procuradoria, em contra-razões, oferece como reforço da tese de manutenção da exigência, também o Resp. 190388/GO, do Superior Tribunal de Justiça, em que é Relator o E. Ministro José Delgado.

Ao impor a exigência, a autoridade fiscal não esclareceu se estava diante da apresentação de declaração com imposto a pagar ou não, apenas indicou a penalidade mínima aplicável às pessoas jurídicas. Só mais tarde, a administração aportou ao processo cópia da declaração deixando visível tratar-se de período sem sujeição ao tributo.

Venho votando, neste Colegiado, na 5ª Câmara como nesta Câmara Superior, pelo acolhimento da tese da denúncia espontânea em casos semelhantes ao presente.



Não em desacordo ou em confronto com a jurisprudência que está se formando no STJ, no sentido de manter a penalidade por cumprimento espontâneo mas extemporâneo de obrigações acessórias, mas entendendo o assunto sob outro ângulo.

Vejamos.

A ementa do Resp. 190.388/GO (rel. Ministro José Delgado, DJU em 22.3.99), foi assim formalizada:

“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.”

Sem o conteúdo dos votos da Segunda Câmara, busco no REsp citado os seguintes excertos:

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

Sem pretender apreciar a qualificação técnica ou jurídica da decisão em comento, mas buscando enriquecer o processo de sua interpretação, me atrevo a pensar que no artigo 88 da Lei nº 8.981/95, duas situações são claramente identificáveis.

Uma, contida no inciso I, que trata de obrigação acessória, cujo descumprimento impõe pena proporcional ao tributo envolvido.

Outra, contida no inciso II, que trata de obrigação acessória, cujo descumprimento é penalizado por valor fixo, autônomo e sem qualquer vinculação com o tributo envolvido, porém condicionada à inexistência de resultado positivo do tributo.

Voltando ao REsp citado, encontro:

“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.” (destaco)

Apresenta-se estranha a tentativa de conceituar como obrigação acessória autônoma aquela que foi mensurada direta e proporcionalmente ao imposto de renda de pessoa jurídica, tributo por excelência, lançado ou cobrado.

Assalta-me a percepção, que pode até ser equivocada, mas que por amor à melhor integração da legislação me induz ao questionamento, da provável distinção quanto à classificação como obrigação acessória autônoma da situação com descumprimento penalizada com multa fixa da situação com descumprimento penalizada com a aplicação de multa de proporcional calculada diretamente sobre o valor de tributo lançado, no caso o imposto de renda.

Não vejo como a situação penalizada com multa proporcional ao tributo declarado possa ser entendida como “... *sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo*”.

Ao que me parece, o simples cálculo proporcional da multa, incidindo diretamente sobre o montante do tributo declarado deixa claro que o Ilustre Ministro

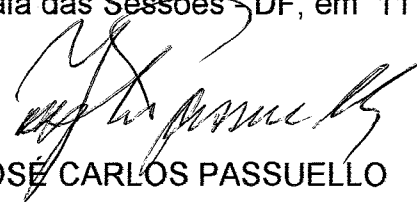
Relator do Resp citado somente poderia estar se referindo ao caso em que a multa é fixa e não fica influenciada pelo montante do imposto declarado.

E o raciocínio acima não pode se limitar ao caso de atraso na entrega de declaração do imposto de renda, uma vez que outros casos são flagrantes e cobrança, pela autoridade administrativa tributária, de penalidade proporcional ao tributo ou ao valor da operação, em decorrência do cumprimento espontâneo mas extemporâneo da obrigação de prestar informações, como é o caso típico das Declarações de Operações Imobiliárias (1% sobre o valor da operação).

Apenas para enriquecer o raciocínio, é tão flagrantemente malversada pelo fisco a aplicação de penalidade por cumprimento espontâneo mas extemporâneo de obrigação acessória, que aquela aplicada por entrega da DOI fora do prazo, é de 1% sobre o valor da operação, valor sensivelmente superior à própria receita dos Tabeliães que atuaram no registro ou lavratura do instrumento público correspondente e responsáveis pela penalidade, já que as custas se limitam a um valor próximo de R\$ 450,00 e, se verificarmos que uma operação de R\$ 50.000,00, portanto de pequeno valor no mercado imobiliário, já provoca uma penalidade de R\$ 500,00. E o que não dizer de uma operação de R\$ 5.000.000,00, não rara, que provoca uma penalidade de R\$ 50.000,00 ?

Na linha de raciocínio acima detalhada e combinando tal entendimento com o conceito do instituto de denúncia espontânea que assimilei e que se encontra explicitado no Acórdão CSRF/01-02.369 acima citado, entendo não ser aplicável a multa sob discussão, e voto por conhecer do recurso especial de divergência do contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 11 de dezembro de 2001


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, Relator Designado

Data venia, tenho posição divergente da exposta pelo ilustre Conselheiro Relator, Dr. José Carlos Passuello.

Buscando demonstrar a melhor interpretação da legislação que rege a matéria, o eminente Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, no voto condutor do acórdão CSRF/01-03.394, de 23/07/01, abordou o assunto com absoluta precisão.

Por se tratar de situação absolutamente igual à dos presentes autos, peço licença para trazer à colação os fundamentos consignados naquele voto, os quais adoto por seus jurídicos fundamentos, *in verbis*:

“As recentes decisões do E. Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua Primeira Turma (RESP N.º 190.388/GO, DJ. de 22/03/99) e de sua Segunda Turma (RESP N.º 208.097/PR, DJ. de 01/07/99), são suficientes (...)

Eis a ementa do acórdão no RESP n.º 190.388/GO:

“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 n° 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.”

No mesmo sentido o decidido no RESP N° 208.097/PR.

Este Colegiado também assim vem decidindo, conforme Acórdãos n°s CSRF/01-02.775, CSRF/01-02.776, CSRF/01-02.779, CSRF/01-03.070, CSRF/01-03.088, CSRF/01-03.096, CSRF/01-03.108, CSRF/01-03.112, CSRF/01-03.122, entre tantos outros.

A despeito de este Conselheiro considerar suficientes (...) as razões supra referidas, permitir-me-ei tecer alguns comentários acerca do instituto da denúncia espontânea insculpido no art. 138 do CTN.

Não desconhecendo o entendimento de boa parte da doutrina, bem assim as manifestações do próprio Superior Tribunal de Justiça quando convalidou casos de recolhimento de tributos após o prazo legal, antes de qualquer procedimento fiscal, sem a incidência da multa moratória, não posso deixar de consignar o meu inconformismo, *data maxima venia*, quanto à interpretação que se tem dado ao mencionado dispositivo do CTN, posto que desprovida da necessária visão sistemática do Código Tributário Nacional.

Como bem salientou o ex-Conselheiro José Antonio Minatel no Acórdão n° 108-04.777, de 09/12/97, ao examinar a referida regra, *“não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as consequências de caráter penal prescritas no ordenamento”*.



Muito embora o professor Minatel, no aresto apontado, não tenha tratado da incidência da multa de mora no caso de descumprimento de obrigação acessória, mas na hipótese de tributo declarado e não pago no prazo legal, suas conclusões também aqui se aplicam, especialmente quando afirma:

“(...) ao cominar **multa moratória** para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como **conseqüência** o dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na **hipótese** de incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, lembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.

Assim, é sempre necessária a criação de uma segunda regra jurídica, de cunho sancionatório, que deve ter como hipótese o descumprimento da conseqüência prescrita na primeira, e como conseqüência uma sanção, no caso pecuniária, ou seja, não pagar o imposto de renda nascido da primeira regra, implica pagamento de multa.”

Ressalte-se ainda que afigura-se absolutamente impróprio falar-se em denúncia espontânea de fato que é do conhecimento do Fisco (a não apresentação da declaração de rendimentos). Se a



administração tributária não procedeu ao lançamento *ex officio* já no dia seguinte ao do vencimento da obrigação tributária acessória, seja porque não estava ela aparelhada para tal, seja porque não é do seu interesse a pura e simples criação de conflitos, não pode o contribuinte pretender se eximir do pagamento da multa por infração à legislação tributária.”” (destaques do original)

Por conta dessas considerações, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Brasília/DF, em 11 de dezembro de 2001.



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
RELATOR DESIGNADO