



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10830.000089/96-65
Recurso nº : RP/106-129293
Matéria : IRF – Multa por Atraso
Recorrente : ENGESEL EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA LTDA.
Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 18 de outubro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

DIRF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF). ESPONTANEIDADE - A apresentação da dirf fora do prazo legal, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa por atraso, independentemente da entrega ter sido promovida sem a ação do fisco, posto ser inaplicável o instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, nos casos de prática de ato puramente formal.

Recurso conhecido e negado provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela ENGESEL EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator), Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Victor Luis de Salles Freire, Remis Almeida Estol e Carlos Alberto Gonçalves Nunes que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

Recurso nº : RP/106-129293
Recorrente : ENGESEL EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela ENGESEL EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA LTDA. em razão de acórdão proferido pela 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão 106-12.791, no qual, por maioria de votos, negou-se provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte, mantendo a imposição tributária decorrente de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos. A ementa do julgado está assim gizada:

“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 direito com a existência de fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Recurso negado”.

O Recurso Especial foi interposto com fundamento em divergência jurisprudencial lastreada em acórdão proferido pela 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa tem o seguinte conteúdo:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – A apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo, mas antes de qualquer iniciativa fiscal tendente à sua exigência, elide a aplicação da penalidade. Sendo a lei que trata da multa de mora hierarquicamente inferior ao Código Tributário Nacional há de ser interpretada em consonância com este. (AC. 108-05.862, de 16/09/99)

RECURSO PROVIDO.



Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósson Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Manoel Antônio Gadelha Dias, que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS – Presidente

MARCIA MARIA LORIA MEIRA – Reatora

(DOU 1, nº 57-E, de 23/03/2000, p. 7 – cópia anexa)” (fls. 109).

O Recorrente transcreveu em seu Recurso outras ementas, inclusive de acórdãos da lavra desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, para demonstrar que o acórdão deveria ser reformado, de forma a encampar a expressa remissão prevista no art. 138 do CTN.

Transcreveu ainda ementas de julgados do Superior Tribunal de Justiça e TRF/4ª Região, todas no sentido de que o art. 138 do CTN alberga também a multa moratória.

Admitido o Recurso (fls. 129/131), a Fazenda Nacional apresentou as contra-razões de fls. 132/137, na qual apresentou ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário à tese aventada em Recurso Especial.

É o Relatório.



Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

VOTO VENCIDO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 32 do Regimento Interno dessa Câmara, tendo sido interposto por parte legítima e preenchidos os requisitos de admissibilidade, razão porque dele tomo conhecimento.

Trata-se de divergência jurisprudencial no que tange a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos. Compartilho do entendimento jurisprudencial adotado no paradigma apresentado pelo Recorrente.

Em análise ao artigo 138 do CTN, não se encontra qualquer distinção quanto às obrigações que seriam afastadas em caso de denúncia espontânea, sendo de se ressaltar que o próprio STF já esclareceu a questão asseverando que nem mesmo quanto às multas, se moratórias ou penais ou punitivas, há qualquer distinção, consoante trecho abaixo transcrito:

"Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, parág. Único, III, da Lei de Falências. **A partir do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.66, não há como se distinguir multa moratória e administrativa.** Para a indenização da mora são previstas juros e correção monetária. RE não conhecido. Nota: neste julgamento foi cancelada a súmula 191." (RE 79625-SP, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ 08.07.76, RTJ vol. 080-01 pp. 00104)

Ora, se não traz o CTN distinção legal forçoso se faz reconhecer que o artigo 138 exclui a responsabilidade em todas as hipóteses bastando haver denúncia espontânea.



Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

Por outro lado, se o CTN excluiu a responsabilidade daquele que denuncia a infração cometida sem trazer qualquer distinção entre a multa moratória e a punitiva, não é dado ao intérprete realizar tal distinção, especialmente quando o dispositivo afeta tanto a obrigação principal quanto a pena.

Além disso, a despeito de não fazer a norma qualquer separação, o que por si só já autorizaria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, ainda que se pretenda realizar interpretação do dispositivo em apreço, certamente a expressão "*se for o caso*" deve ser entendida como uma permissão de aplicação do instituto também em casos em que não se faça necessário o recolhimento do tributo.

Neste sentido transcreve-se abaixo lição extraída da obra *Comentários ao Código Tributário Nacional*, da Editora Saraiva, em que, interpretando referido artigo, Ives Gandra da Silva Martins assevera:

"A expressão "se for o caso", incluída pelo legislador no texto do projeto, evidentemente tem de ser interpretada dentro do contexto do princípio da legalidade, que norteia não apenas o direito tributário, mas todo o ordenamento jurídico nacional, ou seja, de que a denúncia espontânea somente terá de ser acompanhada do pagamento de tributos e juros de mora, se a lei expressamente assim o determinar. (...) É evidente que a matéria disciplinada no dispositivo acima prevê o tratamento mencionado para as infrações cuja penalidade são de natureza pecuniária"

Também assim já se posicionou essa Egrégia Câmara Superior no Acórdão CSRF/01.0-732, em que o Ilustre Conselheiro Sérgio Gomes Velloso afirma:

"O segundo pressuposto admite que o recolhimento do tributo pode ser ou não devido, na hipótese de que trata. E não será devido sempre que a infração denunciada diga respeito apenas a obrigação acessória. Por conseguinte vejo na exata literalidade da norma a expressa abrangência da hipótese de

Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

denúncia espontânea de descumprimento de obrigação acessória.

Enfim, de nenhuma maneira, diante da dicção da norma sob análise, se pode concluir que ela apenas abrange cumprimento tardio de obrigação principal: a norma abrange claramente denúncias espontâneas de descumprimento tempestivo de obrigações acessórias, vale dizer, nas quais não é o caso de se recolher o tributo".

No mesmo sentido os Acórdãos CSRF/01-03.029, CSRF/01-03.048 e CSRF/01-03.049, todos proferidos em julho de 2000.

ANTE O EXPOSTO voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 18 de outubro de 2004


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES





Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

VOTO VENCEDOR

Conselheira JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Redator Designado

Em decorrência da votação realizada em sessão, passo a redigir o voto vencedor que respeita ao improvimento do Recurso interposto pelo sujeito passivo relativo à multa regulamentar por atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, anos-base de 1991, 1992 e 1993, feita em janeiro de 1996, antes de procedimento por parte do Fisco para esse fim, o que levou a ora recorrente a requerer o benefício da denúncia espontânea, de modo a ser "isentado o pagamento da multa, nos termos do art. 98 do C.T N (Código Tributário Nacional) – EXPONTANEIDADE - " (fl. 01).

O dispositivo do CTN supra, está assim redigido, *verbis*:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Já o instituto da denúncia espontânea respeita às disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional, *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.

Nos julgamentos de Primeira e Segunda Instâncias, entendeu-se ser aplicável o instituto da denúncia espontânea, de que o artigo trata, somente nos casos de obrigação principal, pelo que o afastam nas situações de multa por atraso na entrega da declaração, sabidamente, uma obrigação acessória.

No Acórdão 106-12.791, proferido pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ora recorrido, o relator do voto depois de analisar as disposições do art. 138 do CTN ao lado da jurisprudência emanada dos Tribunais

Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

Superiores, bem como da própria Câmara julgadora e desta Câmara Superior negou provimento ao recurso voluntário.

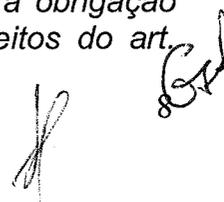
E o entendimento não poderia ser outro. O dispositivo da lei complementar é expresso ao excluir a responsabilidade pelo pagamento da multa moratória quando o contribuinte denuncia o cometimento de infração tributária ao tempo que recolhe o tributo devido com os juros de mora, espontaneamente. Ou seja, o texto remete o leitor a uma situação jurídica que enseja o pagamento de tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria etc.) e não de multa por descumprimento de obrigações acessórias, formais. As multas aplicáveis em face da legislação tributária não se confundem com tributos, como concordam a quase totalidade dos operadores do direito tributário.

Assim, o contribuinte tendo cometido infração à legislação tributária que tenha resultado no não recolhimento do tributo pode, antes que o Fisco o notifique, apurar o montante e recolher juntamente com os juros de mora, apenas, sem a multa de mora. Isto, contudo, não o desobriga de apresentar declarações de cunho instrumental, que já estando superado o prazo de entrega, por determinação expressa de lei, há que ser feita juntamente com a multa por atraso, que com aquela não se confunde.

O I. Conselheiro do voto vencido, adepto à corrente que indistingue a multa de mora por atraso no recolhimento do tributo (obrigação principal) daquelas administrativas destinadas a persuadir o contribuinte a cumprir as obrigações acessórias. Também, em face da expressão “se for o caso”, posta entre vírgulas no texto do artigo 138, apoiado em lição de Ives Gandra da Silva Martins, vê a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea, também, nos casos de atraso na entrega da declaração de ajuste anual do IR.

A este respeito, transcreva-se o registro de Paulsen, Leandro, *in* Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Porto Alegre, 2001: Livraria do Advogado, p. 138, verbis:

Pagamento, se for o caso. Até há pouco tempo, entendia-se que, sempre que a denúncia espontânea dissesse respeito à obrigação tributária principal, seria impositivo, para gozo dos efeitos do art.



Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

138, o simultâneo pagamento integral do tributo e dos juros. A expressão "se for o caso" diria respeito às obrigações acessórias, cuja denúncia de descumprimento, em razão da própria natureza, dispensaria qualquer pagamento, exigindo, sim, a regularização da situação do contribuinte relativamente às suas obrigações de fazer. Mais recentemente, porém, foi acolhida, no âmbito do STJ, a tese de que o art. 138 é inaplicável às obrigações acessórias, por serem estas meramente formais, sendo que a expressão "se for o caso" comporta a hipótese do parcelamento, de maneira que o pedido de parcelamento seria suficiente para atrair a incidência do art. 138 do CTN.

Obrigações acessórias. Inaplicabilidade do art. 138 do CTN. Ambas as turmas do STJ vêm se posicionando no sentido de que o art. 138 do CTN é inaplicável às obrigações acessórias.

A este respeito, os julgados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, transcritos a seguir por 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.

(REsp 190388/GO, de 03.12.1998, Relator Min. José Delgado)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente forma, sem qualquer vínculo com fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.891/95.

Precedentes. Recurso especial provido.

(REesp 396.698 – PR, de 12.03.2002, Relator Min. Luiz Fux)

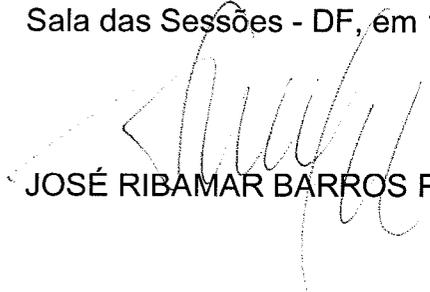
JF, GA
9

Processo nº : 10830.000089/96-65
Acórdão nº : CSRF/01-05.093

A penalidade pecuniária em face do descumprimento da obrigação acessória no caso presente encontra-se devidamente regradada na legislação que fundamenta a Notificação Fiscal (fl. 52), ratificada pelo Senhor Procurador da Fazenda Nacional em contra-razões (fls. 132-136).

Isto posto, cabe NEGAR provimento ao Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2004


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA 