



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10865.001937/97-97
Recurso nº : RD/104-1.017
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : CONFIANÇA REPRESENTAÇÕES S/C LTDA
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 11 DE SETEMBRO DE 2000
Acórdão nº : CSRF/01-03.120

IRPJ - 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 irregularidade 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 provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma 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 José Carlos Passuello (Relator), Valmir Sandri (suplente convocado), Victor Luis de Salles Freire, Remis Almeida Estol, Wilfrido Augusto Marques, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Luiz Alberto Cava Maceira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira.

Processo nº : 10865.001937/97-97
Acórdão nº : CSRF/01-03.120


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos

PROCESSO N.º : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO N.º : CSRF/01-03.120

RECURSO N.º : RD/104-1.017
RECORRENTE : CONFIANÇA REPRESENTAÇÕES S/C LTDA

RELATÓRIO

O processo está indicado para julgamento apoiado em recurso especial da Fazenda Nacional (divergência) conduzido pelo Despacho PRESI nº 104-0.127/99 (fls. 60 a 62) que lhe garantiu seguimento.

O Acórdão recorrido, nº 104-17.088, de 09.06.1999 (fls. 39 a 50), está assim ementado:

"IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – Não é cabível a multa quando a declaração de rendimentos é apresentada antes de qualquer procedimento fiscal, em face da utilização do Instituto da Denúncia Espontânea (CTN, art. 138). Recurso provido."

A decisão recorrida, prolatada na 4ª Câmara, foi unânime.

Examinando o recurso especial constatei que os paradigmas apontados, foram os Acórdãos 102-43.300 e 102-43.367, ambos assim ementados:

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – A entrega da declaração de rendimentos fora do prazo limite estipulado na legislação tributária enseja a aplicação da multa de ofício prevista no inciso II, § 1º, alínea "b" do artigo 88 da Lei 8981/95. Recurso negado." (DOU.e, de 02.08.1999, pg. 2

As decisões foram tomadas por maioria.

Reforçando sua posição, a Fazenda Nacional trouxe o RESP 190388/GO, do STJ – 1ª Turma - unânime, de 03.12.1998, em que é Relator o Min. José Delgado.

PROCESSO N.º : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO N.º : CSRF/01-03.120

Em contra-razões, o contribuinte reforçou os argumentos do Acórdão recorrido (fls. 71 a 73).

A multa aplicada pela fiscalização, encontra sua capitulação legal expressa no ato de infração (fls. 02), estando assim definida: *“Artigo 17, do Decreto-lei 1.967/82, Artigo 88, inciso I e parágrafo primeiro, letra “b” da Lei 8.981/95 c/c artigo 30 da Lei 9.249/95.”*

É o relatório.



VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR

A despeito do Despacho PRESI 104-0.127/99, que acolheu inicialmente o recurso, devo apreciar sua admissibilidade diante do teor dos Acórdãos indicados como paradigma de divergência.

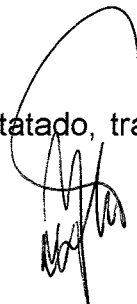
É de se ver que a exigência foi formalizada com base, entre outros dispositivos legais, no *"Artigo 88, inciso I e parágrafo primeiro, letra "b" da Lei 8.981/95"*, com a seguinte descrição dos fatos (fls. 02):

"Multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda lançado, atualizado até 31-12-95, ou o valor mínimo de R\$ 414,35 (quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos) por declaração, decorrente de atraso na entrega da declaração(oes) de rendimento(s) do(s) exercício(s)-financeiro(s) de 1997."

Os Acórdãos indicados para comprovar a divergência, com ementas transcritas no relatório, referem-se a situação diversa, porquanto tratam da condição contida no inciso II, alínea "b" do artigo 88 da Lei nº 8.981/95.

Enquanto a exigência reflete a condição de atraso na entrega de declaração com imposto devido, os paradigmas apontam situação de atraso na entrega de declaração sem imposto devido, correspondendo, portanto, a situações jurídicas diferenciadas.

Para melhor aclarar o constatado, transcrevo o artigo 88 da Lei nº 8.981/95, visando mero efeito didático:



“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.”

(destaquei)

É de se colher o paradigma Acórdão CSRF/01-02.638, de 15.03.99, que contém em sua ementa:

*“(.....) RECURSO ESPECIAL – DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL – Se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica. Recurso especial não conhecido. Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso especial com fundamento no inciso II do art. 5º do Regimento Interno da CSRF e por maioria de votos, negar provimento ao recurso especial fulcrado no inciso I do mesmo dispositivo regimental.”
(DOU de 11.08.99, pág. 11.)*

A despeito de entender que falta razões de admissibilidade ao recurso, me curvo ao entendimento majoritário desta Câmara Superior, segundo o qual se configura a divergência e a admissibilidade do recurso é indiscutível, principalmente sob a ótica da figura da denúncia espontânea, presente nos autos. Adoto tal posição majoritária até porque posição divergente seria vencida.

Assim, passo ao mérito.

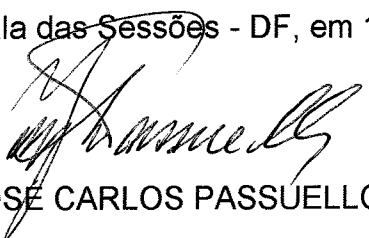
PROCESSO N.º : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO N.º : CSRF/01-03.120

No mérito, mantenho a posição já firmada, que coincide com o entendimento da Câmara recorrida, tanto pelos fundamentos quanto pela conclusão.

Identifico o procedimento do contribuinte como sendo de visível conformidade com o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, em virtude do que, sou pela não provisão do recurso da Fazenda Nacional.

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2000



JOSE CARLOS PASSUELLO

PROCESSO Nº. : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-03.120

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA - RELATOR

Com a devida vênia do eminente Conselheiro Relator, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas, deixo de compartilhar dos fundamentos que expôs, bem assim de suas conclusões.

3.1 O recorrente não contesta o fato de estar obrigado à apresentação do documento fiscal, se insurgindo apenas contra a exigência da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, diante da apresentação espontânea do mesmo, ainda que a destempo.

3. O recorrente não contesta o fato de estar obrigado à apresentação do documento fiscal, se insurgindo apenas contra a exigência da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, diante da apresentação espontânea do mesmo, ainda que a destempo.

3.1 Sobre o assunto, assim dispõe o artigo 88 da Medida Provisória nº 812, de 30/12/94, convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, na parte que interessa à presente análise, *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;

PROCESSO Nº : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO Nº : CSRF/01-03.120

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.”(grifei)

3.2 O dispositivo legal acima transcrito evidencia, dentre outros aspectos, a importância dada pelo legislador ao ato da apresentação tempestiva, pelo Contribuinte, da Declaração de Rendimentos, a ponto de instituir para a hipótese de inobservância dessa temporalidade, a penalidade específica suso aludida. Aliás, esse entendimento do legislador, remonta aos idos de 1943, quando a obrigação acessória já era prevista pelo Decreto-lei nº 5.844/43, bem assim, a respectiva penalidade aplicável para os casos do seu descumprimento (art. 32, da Lei nº 2.354/54), cuja estrutura em muito se assemelha à hoje vigente, inclusive quanto aos aspectos atinentes à técnica redacional, à alíquota e à base de incidência.

3.3 A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelas Cartas de 1967 e 1988 com o “status” de Lei Complementar, veio dar nova estrutura ao ordenamento jurídico-tributário do País. O fato, entretanto, não implicou em qualquer modificação nas normas então vigentes que disciplinavam as questões em foco, a exemplo das disposições contidas no já citado Decreto-lei nº 5.844/43 e na Lei nº 2.354/54, o que atesta a convivência harmônica ao longo dos últimos trinta e três anos (desde a vigência do CTN), entre as normas que promanam desses diplomas legais: um que traz normas estruturais e outros, preceitos de cunho procedimental.

3.4 Modificações ocorreram, já sob a égide do CTN, cujo artigo 97 instituiu a reserva legal voltada, também, para à cominação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias. São exemplos dessas modificações as

PROCESSO Nº : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO Nº : CSRF/01-03.120

introduzidas pelos arts. 17, do Decreto-lei nº 1.967/82, 8º, do Decreto-lei nº 1.968/82 e pelo já transcrito art. 88, da Lei nº 8.981/95, para mencionar apenas os dispositivos legais relacionados com a multa por falta ou atraso na apresentação da declaração de rendimentos, ou seja, a multa por descumprimento de obrigação acessória, as quais, em determinadas situações, a lei trata como multa de mora; é o caso por exemplo da declaração de rendimentos com imposto devido apresentada fora do prazo.

3.5 É defendido no Recurso Especial o entendimento de que a denúncia espontânea da infração exime o infrator da responsabilidade pelo pagamento da multa, invocando-se em favor da tese, o disposto no At 138 do CTN. Em outras palavras, é dizer que tal penalidade somente seria aplicável quando o contribuinte tivesse sua espontaneidade excluída mediante início de procedimento fiscal, nos exatos termos do disposto no artigo 7º, incisos e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72;

3.5.1 Cabe lembrar neste ponto que a lei veda o recebimento da declaração de rendimentos apresentada a destempo, quando o contribuinte já esteja sob procedimento fiscal. É o que determina o art. 877, do RIR/94, consolidação do disposto no art. 14, da Lei nº 4.154/62, que diz:

“Art. 877. Vencidos os prazos marcados para a entrega, a declaração só será recebida se ainda não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício.”

3.5.2 Em não podendo a Repartição recepcionar o documento fiscal nessa situação, a sua entrega fora do prazo estabelecido somente poderia se dar sem prévia manifestação da administração tributária, ou seja, por iniciativa do sujeito passivo. E é este o procedimento impróprio que o legislador quis coibir com a cominação de penalidade cuja situação hipotética, claramente prevista, o elege como punível. Tal hipótese, à luz do entendimento esposado no voto vencido, estaria afastada pelo

PROCESSO Nº. : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-03.120

instituto da denúncia espontânea, ou seja, a cominação em comento, caso prevaleça tal entendimento, simplesmente não teria razão de existir, a começar pelo fato de que são auto excludentes as premissas em que se sustentam. Senão, vejamos: **declaração em atraso só pode ser recebida caso entregue espontaneamente**; logo, **a sanção prevista só é aplicável nas situações de cumprimento espontâneo da obrigação**, contra: **a denúncia espontânea afasta a multa**. Exsurge do exposto, a sensação absurda de inutilidade das disposições legais atinentes ao assunto, o que, a toda evidência, não é inadmissível. A lei não pode possuir expressões vãs. Com efeito, o texto legal em apreço tem função e objeto bem definido que é o de coibir a impontualidade no cumprimento da obrigação acessória. A sua invalidação, a menos que se implemente modificações no CTN, abriria lacuna insuprimível no ordenamento jurídico-tributário.

3.5.3 Não podem ser desconhecidos das pessoas que lidam no meio tributário, os instrumentos postos à disposição da administração tributária com o escopo de facilitar a atuação do Fisco, cujo aparelho fiscalizador e arrecadador, não tem o poder de alcançar cada fato merecedor de sua atenção. É exemplo desse tipo de instrumento, a modalidade de lançamento por homologação que se caracteriza pela disposição de lei que impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributos sem o prévio exame da autoridade administrativa. Dentre outras, esta é, também, função da multa pelo descumprimento, ou cumprimento a destempo, de obrigação fiscal acessória, cuja previsão advém do legítimo poder de legislar do Estado. Em outras palavras, quis o legislador que houvesse o cumprimento da obrigação acessória independentemente de cobrança do Fisco. Para que isso se pudesse traduzir em realidade, instituiu-se a correspondente penalidade, conforme recomenda a boa técnica legislativa, penalidade esta exigível, por óbvio, nos casos de reparação das inadimplências ou de descumprimento das obrigações, ainda que estas ocorrências sejam de iniciativa do sujeito passivo.

PROCESSO Nº. : 10865.001937/97-97

ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-03.120

3.6 Quanto à questão em si do aproveitamento da figura da denúncia espontânea para afastar a imposição da multa em comento, convém ainda sejam traçadas as considerações a seguir.

3.6.1 O termo “denúncia”, nos dizeres do autor DE PLÁCIDO E SILVA, na sua obra Vocabulário Jurídico, tem, também, o seguinte sentido:

*“... 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.”*

3.6.2 Em outras palavras, poder-se-ia dizer que a denúncia espontânea para produzir efeitos que exonerem o denunciante de responsabilidades pelo cometimento das infrações *sub examine*, deve versar sobre delitos, termo que traduz a prática de atos típicos e antijurídicos, portanto com conotação de crime ou contravenção, o que não recomenda o seu acolhimento em sede das multas por descumprimento de obrigações acessórias ou, ainda, quando se tratar de multa de mora.

3.6.3 Por se amoldar com perfeição ao raciocínio em desenvolvimento, peço vênica para trazer a lume trecho do brilhante voto vencedor do Acórdão 108-04.777, de 09 de dezembro de 1997, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, inserto na página 9 da sua manifestação, em seguida à transcrição que fez do artigo 137 do CTN, *verbis*:

*“Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela*

*ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).*

*Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que **a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), **só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede** (art. 137).*

*Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do **agente** regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.” (Grifos do original).*

3.6.4 Assim, ressalta claro que a interpretação extensiva do artigo 138, nos moldes preconizados pelo recorrente, não pode ser levada a extremos a ponto misturar uma simples multa de mora ou por descumprimento de obrigação acessória com um delito penal. Guardadas as devidas proporções, seria o mesmo que equiparar uma sanção de cláusula penal de um contrato com uma penalidade criminal.

4. A questão tem merecido a atenção dos Tribunais pátrios, cuja jurisprudência tem se firmado no sentido da tese acima exposta. Confira-se, a propósito,

PROCESSO Nº. : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-03.120

recentes decisões das Primeira e Segunda Turmas do Egrégio Superior Tribunal de Justiça de que são exemplos, dentre muitos outros, o RESP nº 208.097/PR, de 08 de junho de 1999 (Segunda Turma) e o RESP Nº 190.388/GO (Primeira Turma), Respectivamente assim ementados:

“Tributário. Denúncia espontânea. Multa pelo atraso na entrega da declaração do imposto de renda. Recurso da Fazenda. Provimento.”
(DJ de 01/07/99).

“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 eswtão 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.”*

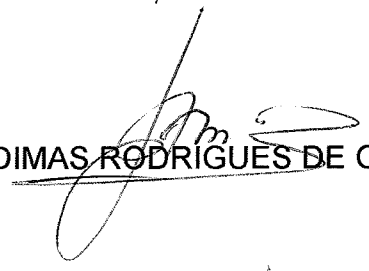
5. Também na esfera administrativa, conforme atestam recentes decisões da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, a jurisprudência tem apontado nesse sentido. Veja-se, a esse respeito, os acórdãos nºs CSRF/01-2.952, de 08/05/2000 e CSRF/01-2.965, de 09/05/2000.

6. Ante tais conclusões, desnecessário se torna despendar maiores esforços de hermenêutica para se concluir no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não tem o condão de afastar a imposição da multa ora discutida.

PROCESSO Nº. : 10865.001937/97-97
ACÓRDÃO Nº. : CSRF/01-03.120

7. Por essas razões é meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO**
ao Recurso Especial interposto.

Brasília-DF, 11 de setembro de 2000


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.