



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10930.002201/99-17
Recurso nº : RD/106-0.383
Matéria nº : IRPF
Recorrente : JOSIMAR FERNANDES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 24 DE JULHO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

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 JOSIMAR FERNANDES.

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, Mário Junqueira Franco Júnior (Suplente Convocado) 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: 13 NOV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, JOSÉ CLÓVIS ALVES e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS. Ausente justificadamente o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira.

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

Recurso nº : RD/106-0.383
Recorrente : JOSIMAR FERNANDES

RELATÓRIO

O Contribuinte inconformado com o Acórdão nº 106-11.253, através do qual a Egrégia Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso do Contribuinte, formula seu recurso especial de fls. 41/48, com fundamento no artigo 7º parágrafo 2º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

1. O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações da legislação tributária, abre exceção, dispondo que a denúncia espontânea implica em exclusão dessa responsabilidade;
2. Por denúncia espontânea entende-se aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração ou antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração denunciada;
3. A denúncia espontânea aplica-se tanto as infrações à obrigação tributária principal como à obrigação acessória. O texto legal não faz qualquer menção ao tipo de infração, abrangendo a todos, atingindo em consequência as infrações substanciais e formais. O artigo em pauta aplica-se indistintamente a qualquer infração da legislação tributária;
4. A denúncia espontânea pode derivar das mais diversas situações, onde o contribuinte apura a existência de infrações relativas ao fato gerador, ou aos deveres acessórios, decorrentes dos mais variados procedimentos possíveis, entre eles: o atraso na entrega da declaração de imposto de renda;
5. A espontaneidade passou a integrar o direito tributário como medida tendente a conciliar uma certa comodidade para o fisco e o incremento da arrecadação, através de estímulo ao cumprimento espontâneo de obrigações e deveres previstos pela lei tributária, estímulo este enunciado exclusão da penalidade;
6. Cabe ressaltar primeiramente que o legislador, ao redigir o artigo 138 do CTN, disse que: A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...". Isto é qualquer infração, seja principal ou acessória. Em segundo lugar, no próprio corpo do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração;

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

7. Diante do exposto, requer que seja aceito o presente Recurso Especial, para que reforme a decisão de segundo grau proferida pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para eximir a recorrente do pagamento da multa pelo atraso na entrega da declaração do IRPF, exercício de 1997.

Documentos às fls. 49/50.

A decisão recorrida está assim ementada:

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - A PARTIR DE JANEIRO DE 1995, com a entrada em vigor da Lei nº 8.981/95, à apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeitará a pessoa física a multa mínima de 200 UFIR.

Recurso negado.”

Certidão de remessa dos autos à DRJ, em Curitiba, para prosseguimento as fls. 51.

Despacho da Presidência nº 106-1.319/00 às fls. 52/54, afirma que o recurso especial é tempestivo e revestido das formalidades legais, dando prosseguimento com a remessa dos autos ao Senhor Procurador da Fazenda Nacional.

Contra-razões apresentada pelo Procurador da Fazenda Nacional às fls. 55/57, alegando em síntese:

“A respeito, Sr. Relator, pouco, ou mesmo nada, tem a Fazenda a acrescentar ao que já disse o acórdão recorrido. Trecho interessantíssimo para o deslinde desta causa é este: “Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadrem nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma “obrigação de fazer”, necessariamente, tem que ter o prazo certo para seu cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num recorrente apenas faz mero exercício de semântica, pois repete, por outras palavras, o que

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

já havia dito ao longo de toda a causa, argumentos esses que foram brilhantemente rechaçados.”

Despacho do Presidente nº 106-1.416, remetendo os autos a Câmara Superior de Recursos Fiscais às fls. 58.

Certidão de recebimento dos autos pelo Procurador da Fazenda Nacional às fls. 59.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'KMP' or similar, written in a cursive style.

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

VOTO VENCIDO

Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Relatora.

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

A matéria objeto do presente litígio tem sido objeto de apreciação por este Colegiado em diversas oportunidades e obtendo da mesma forma diferentes interpretações, principalmente no que se refere ao instituto da “Denúncia Espontânea”.

O Código Tributário Nacional, em seu Título II - Obrigação Tributária, Capítulo V - Responsabilidade Tributária, dispõe:

“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.”

Pela leitura do dispositivo supracitado, vê-se que o legislador não distinguiu a obrigação principal da obrigação acessória para excluir a responsabilidade da infração quando da denúncia espontânea.

Entendo com a análise dos autos que não cabe a multa por atraso na entrega da declaração e adoto o fundamento no anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza mais os motivos apresentados pelo Dr. Tito Rezende, que ora adoto e transcrevo na íntegra:

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

Art. 289 do Anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Souza:

“Art. 289. Excluem a punibilidade:

I - A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II - O erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.

§ 1º Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja escusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante, ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I - As infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;

II - Aos casos de reincidência específica.”

Tal redação foi rejeitada, sendo aprovada em seu lugar nova redação próxima do atual art. 138 do CTN, pelos motivos apresentados pelo Dr. Tito Rezende:

“Art.289. Propomos a sua supressão, inclusive dos dois parágrafos. A alínea I modifica, mas não para melhor, a praxe adotada pelo Fisco, quanto à denúncia espontânea do próprio contribuinte. Quanto à alínea II, é curiosa essa dirimente: “o erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.” Esboroa-se assim, para o efeito do direito tributário, o velho princípio jurídico que o Código Penal acolheu no art. 16 (ignorância ou a errada compreensão da lei não eximem de pena), embora esse Código conceda (art. 48) que se considere atenuante a ignorância ou errada compreensão da lei penal, quando escusáveis. § 1º É absolutamente inaceitável. Vamos admitir (mesmo assim poderia ficar muito pouco garantida, em certos casos) que a lei nessa hipótese eximisse de responsabilidade o contribuinte, mas responsabilizasse em seu lugar o mal conselheiro. Em situação parecida, de culpa do tabelião, serventuário público que deixou desamparado o fisco, art. 66 da Lei do Selo manda que o tabelião pague multa e o contribuinte o imposto. Regime semelhante é adotado em algumas legislações pertinentes ao imposto de transmissão de propriedade. Compreende-se que o contribuinte fique isento de multa se deixou de pagar devidamente o imposto por orientação defeituosa dos próprios prepostos do fisco. Mas o que o projeto estabelece é absolutamente inaceitável: inibe o fisco de punir uma falta de pagamento do imposto porque o

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

contribuinte teria sido induzido em erro por seu advogado, contador, despachante, ou conselheiro fiscal... E estes, que penalidades sofrem? Nenhuma. Se vingasse o dispositivo, o fisco ficaria inteiramente indefeso contra a fraude. § 2º - alínea I - Não conseguimos atinar com o fundamento lógico para excluir em tais ou quais casos, a punição de infração fiscalmente tão grave qual seja a de falta do pagamento do imposto, e não tratar com a mesma brandura as infrações de obrigações tributárias acessórias.”

Portanto, pela interpretação sistemática e histórica da regra em comento, não há qualquer sentido lógico jurídico em distinguir a obrigação principal da acessória para efeito de se aplicar a excludente de responsabilidade somente à primeira relação jurídica no caso da denúncia espontânea da infração.

Assim, não há como aplicar a multa genérica do art. 984, nos termos estabelecidos no artigo 999, II, “a”, ambos do RIR/94, em face da entrega em atraso da declaração de rendimentos do exercício de 1993, em homenagem ao princípio da tipicidade e ao da legalidade, conforme reiterada jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Por todo exposto, voto no sentido de **DAR** provimento ao recurso excluindo a exigência do pagamento da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - ano base 1998- exercício 1999.

Sala das Sessões, DF, em 24 de julho de 2002


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator:

O recurso preenche as formalidades legais dele conheço.

Quanto ao relatório nada tenho a acrescentar, porém em relação ao voto, com a devida vênia discordo da ilustre Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho conforme abaixo demonstrarei:

Como já mencionado no relatório, a matéria trazida a julgamento desta Câmara trata-se de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1.999.

A contribuinte, na fase recursal aborda tema de inconstitucionalidade da Instrução Normativa nº 105/94 e também a nulidade do lançamento. Porém, não enfrentarei tais questões porquanto em relação a elas, operou-se preclusão processual, vez que estes temas não foram levantadas na impugnação.

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

Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

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 inculpada 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.



Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

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.

VOTO

O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN:



Processo nº : 10930.002201/99-17
Acórdão nº : CSRF/01-03.425

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).

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

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de julho de 2.001.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA