



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PLENO

Processo nº 10930.002519/00-21
Recurso nº 102-126.447 Extraordinário
Matéria IRPF
Acórdão nº 00-000.027
Sessão de 15 de dezembro de 2008
Recorrente RICARDO DE SOUZA PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1994

IRPF — MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

A apresentação da declaração de ajuste anual do imposto de renda fora do prazo legal, sujeita o contribuinte á multa por atraso no valor de R\$165,74, quando este seja superior a 1% do imposto devido.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

Recurso Extraordinário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Ricardo de Souza Pereira.

Acordam os membros do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso extraordinário. Vencido o Conselheiro Leonardo Siade Manzan que deu provimento ao recurso. Ausente justificadamente a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando. Participou do presente julgamento a Conselheira Sandra Maria Faroni (Substituta convocada).

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Antonio Carlos Atulim - Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Josefa Maria Coelho Marques, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Anelise Daudt Prieto, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Marcos Vinicius Neder de Lima, Maria Helena Cotta Cardozo, Gonçalo Bonet Allage, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Rosa Maria de Jesus da Silva Cosa de Castro, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Carlos Guidoni Filho, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Maria Cristina Roza da Costa, Nanci Gama, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Gustavo Lian Haddad, Antonio Bezerra Neto (Substituto Convocado), Paulo Jacinto do Nascimento (Substituto Convocado), Júlio César Vieira Gomes, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenburg Filho e Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado), Sandra Maria Faroni (Substituta convocada), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-presidente da CSRF) e Antonio Praga (Presidente da CSRF à época do julgamento).

Relatório

Nos termos do art. 17, III, do RICARF¹, incumbiu-me o Senhor Presidente do Colegiado de formalizar o presente acórdão, tendo em vista que o relator originário, Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima deixou o colegiado antes da formalização e assinatura do acórdão.

Por meio do Acórdão CSRF/01-04.920 a Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao recurso de divergência do contribuinte, julgando inaplicável o instituto da denúncia espontânea em relação ao descumprimento de obrigações acessórias. O julgado recebeu a seguinte ementa:

IRPF — MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. A apresentação da declaração de ajuste anual do imposto de renda fora do prazo legal, sujeita o contribuinte á multa por atraso no valor de R\$165,74, quando este seja superior a 1% do imposto devido.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

Recurso improvido.

Regularmente notificado em 23/07/2004, o contribuinte, com base no art. 5º, § 4º, do RICSRF aprovado pela Portaria MF nº 55/98, apresentou recurso de divergência ao Pleno da CSRF em 27/07/2004, invocando como paradigmas os Acórdãos CSRF/02-0379, 02-

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator ad hoc para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compo

0.380, 02-.0395, 02-0.396 e 02-0.397, cujas ementas foram publicadas no DOU DE 16/07/97. Alegou, em síntese, que o art. 138 do CTN se aplica tanto à obrigação principal, quanto à obrigação acessória, pois o texto legal não faz qualquer menção ao tipo de infração. Invocou precedentes judiciais que no seu entender corroboram a tese apresentada.

O recurso de divergência ao Pleno foi admitido pelo Presidente da CSRF por meio do despacho de fls. 112/113.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN alcança apenas as infrações materiais que digam respeito ao fato gerador do tributo. A responsabilidade por infrações meramente formais, como a falta ou o atraso na entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda, não pode ser afastada por meio da aplicação do art. 138 do CTN. A interpretação em sentido contrário, torna letra morta o art. 88 da Lei nº 8.981/95, pois permite que a Fazenda fique à disposição do contribuinte, não restando sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo a vontade e a disposição de cada um.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator *ad hoc*

Tendo em vista que na assentada do dia 15 de dezembro de 2008 a tese que prevaleceu foi a do Conselheiro José Ribamar Barros Penha, valho-me dos mesmos fundamentos por ele lançados no voto vencedor do Acórdão CSRF/01-04.920, *in verbis*:

"(...)

O recorrente considerando-se amparado nas disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional, tendo apresentado a declaração de ajuste fora do prazo estabelecido pela legislação, mas antes de procedimento específico por parte do fisco, pugnou pela exoneração da multa. Reitere-se a transcrição do dispositivo legal, *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.

Os julgamentos de primeira e segunda Instâncias, como relatado, entendem 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, obrigação acessória.

Em voto proferido na Segunda Câmara, a relatora discorreu sobre o que caracteriza e contempla a obrigação acessória no âmbito do direito tributário, deixando assente que objetiva viabilizar a relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte. Não visa o ingresso de recursos aos cofres do Fisco.

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. O 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 a declaração de ajuste anual, 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 a 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, vê na expressão "se for o caso", posta entre vírgulas no texto do artigo 138, 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, 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. 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, 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 8.981/95.

Precedentes. Recurso especial provido.

(REsp 396.698 — PR, de 12.03.2002, Min. Luiz Fux)

A penalidade pecuniária em face do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a declaração de ajuste anual decorre da Lei nº 8.981, de 20.01.95, que assim preceitua, *verbis*:

Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará à pessoa física ou jurídica:

1— 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 UF1R, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º. O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas UF1R, para as pessoas físicas;

Na presente interpretação, não resta dúvida que cabe aplicar o método verbal. É que na interpretação da norma tributária deve-se cumprir as determinações estatuidas nos artigos 107 e 108 Código Tributário Nacional, *verbis*:

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 16 ed. ver. e ampl. São Paulo: 1999, Malheiros, p.83, ministra que "a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso em discussão, já a integração é utilizada quando da ausência de norma expressa e específica para o caso, devendo assim, utilizar-se dos meios indicados no presente artigo".

Ora, a Lei no 8.981, de 20.01.95, é expressa e específica quanto a aplicação de multa sempre que o contribuinte esteja obrigado a apresentar a declaração de ajuste anual e não o faz no prazo determinado pela lei. Logo, desnecessário a utilização dos métodos de integração. A multa é devida como expressa o julgado da Segunda Câmara, que, por sua vez, está conforme com o entendimento pacificado nas diversas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Câmara Superior, e não menos no Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

(...)"

Com esses fundamentos, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao recurso do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim