



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Recurso nº. : 124.673
Matéria: : IRPJ – Exs.: 1993 e 1994
Recorrente : MULTIFORJA METALÚRGICA LTDA
Recorrida : DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 23 de março de 2001
Acórdão nº. : 108-06.462

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 da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO-PERTINÊNCIA - É cabível lançamento de multa por atraso na entrega da declaração.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MULTIFORJA METALÚRGICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Tânia Koetz Moreira que davam provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO e MARCIA MARIA LORIA MEIRA. Ausentes justificadamente os Conselheiros: JOSÉ HENRIQUE LONGO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

Recurso nº. : 124.673
Recorrente : MULTIFORJA METALÚRGICA LTDA

- RELATÓRIO

Formaliza MULTIFORJA METALÚRGICA LTDA, Pessoa Jurídica já qualificada nos autos, recurso voluntário a este Conselho, visando exonerar-se da notificação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda pessoa jurídica (fls.01/02), referente aos anos calendários de 1993 e 1994.

Na impugnação de fls. 11/17 (anexos 18/63) contrapõe ao lançamento, o fato de haver quitado os valores de imposto e contribuição apresentados nas declarações objeto da notificação. Informa ter sido este fato a causa da aceitação das declarações extemporâneas na Agência da Receita Federal de São Leopoldo – RS. À luz do parágrafo 3º do artigo 727 do RIR/80 nada deveria ao Erário Público. Em havendo qualquer penalidade aplicável, o direito da cobrança do débito estaria precluso. Transcreve o artigo 138 e parágrafo do Código Tributário Nacional, declarando-se isento de qualquer ônus. Só poderia se admitir imposição de ofício sobre descumprimento de obrigação principal. Transcreve jurisprudência administrativa que respaldaria a tese de estar seu procedimento albergado no instituto da denúncia espontânea.

A decisão monocrática (fls.87/97) julga o lançamento procedente. Transcreve o artigo 592 incisos I e II, III e parágrafo único, dizendo ser a exigência fiscal decorrente do descumprimento dos mandamentos ali contidos. Em consequência, aplicar-se-ia a penalidade prescrita no artigo 727, I e parágrafo 3º do RIR/1980 (transcreve). Refere-se a obrigação tributária tanto principal quanto

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

acessória, quando descumprida , autorizar o lançamento, segundo mandamento do parágrafo 3º do artigo 113 do CTN.

Registra o equívoco da interpretação apresentado nas razões de impugnação quanto às disposições do parágrafo 3º do artigo 727 do RIR/1980. Por este entendimento, o pagamento do principal implicaria em preclusão do direito de lançar a multa por atraso na entrega da declaração. Frente ao ordenamento jurídico vigente e técnicas interpretativa não se poderia acolher esta tese. Transcreve as ementas dos Acórdãos 102-25.615/90 e 102-25.306/1990 – 1º CC. Afirma não ser possível eximir a interessada do pagamento da multa, uma vez que, não é possível dispensar o mesmo tratamento ao infrator, àquele que cumpriu com a obrigação tempestivamente. A lei, impõe exigência de caráter moratório quando há descumprimento de prazos. Transcreve jurisprudência do STJ.

Nas razões de recurso expendidas às fls. 102/104 destaca a entrega espontânea das declarações de imposto de renda pessoa jurídica – DIRPJ – (equivocadamente dita DCTF). Isto albergaria seu direito a invocação da “Denúncia Espontânea”, pois não causara qualquer prejuízo para o fisco, uma vez que, os tributos foram recolhidos tempestivamente. Procedera a entrega das declarações, em atraso, mas antes de qualquer procedimento fiscal. A denúncia espontânea se constitui em situação alcançada pelo artigo 138 do CTN. Este artigo vedaria a exigência da multa. Transcreve :

Tributário. Declaração de Contribuições e Tributos Federais(DCTF). Entrega com atraso. Denúncia Espontânea da Infração.

Nenhum tipo de multa ou penalidade é exigível nos casos de denúncia espontânea de infração da legislação tributária. (TRF 400046540/96).

Denúncia Espontânea. Multa Moratória. Atraso na entrega da DCTF.
1. *Se o contribuinte vier a procurar o fisco para regularizar a sua situação tributária antes de qualquer procedimento*

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

administrativo, terá como benefício a exclusão da penalidades aplicadas ao caso, conforme artigo 138 do CTN/1966.

- 2. A denúncia espontânea afasta o pagamento da multa, seja a moratória, seja punitiva , sendo irrelevante o nome que a legislação ordinária lhe empreste.*
- 3. Apelo provido. (TRF 400071864/99)*

Requer a nulidade da notificação e devolução do valor pago para garantir o recurso.

É o Relatório



Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

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

Trata a matéria objeto do recurso, da ocorrência ou não da multa de mora na denúncia espontânea. É a extensão da interpretação que se pretende dar ao artigo 138 do CTN.

Esta questão já foi objeto de julgados administrativos e judiciais. As conclusões não são unânimes. Filio-me a corrente que entende ser a multa, uma prestação pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação legal, tendo características de compensação frente a um inadimplemento.

A natureza jurídica da multa, é obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, a multa que se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: o credor.

A multa fiscal, tendo caráter indenizatório ou de sanção penal é o instrumento que o estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la. No caso de mora, tem por fim estimular o cumprimento de obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum porque pune um ilícito.



6



Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

Tomo por empréstimo as transcrições usadas na decisão singular por bem definirem a matéria.

Falta da Entrega da Declaração – É cabível a multa de 1% por mês ou fração, sobre o imposto devido ainda que integralmente pago.(Ac. 1º CC 102-25.615/1990 – DO 09/05/91)

Imposto Recolhido (Ex.88) – Quando a empresa já tinha apurado o imposto e o recolhido nas épocas próprias, a entrega da declaração após o prazo dá ensejo à aplicação da multa regulamentar e não de lançamento ex-officio. Na hipótese inocorreu a espontaneidade da entrega da declaração, mas houve espontaneidade no recolhimento do quantum devido.(Ac. 1º CC 102-25.306/90)

R. Esp. 195.161/GO. – Voto (parte) “As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo artigo 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 do tributo.”

RESP 190388/GO – (1998/0072748-5) 22.03.1999 Min. José Delgado(1105) – 1ª Turma

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 acessória autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN.*
- 3. Há de se acolher a incidência do artigo 88, da Lei 8981/95, por não entrar em conflito com artigo 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
- 4. Recurso Provido.*

RESP. 208097/PR – Rec. Especial (1999/0023056-6) 01/07/1999 – Min. Hélio Mosimann(1093) 2ª Turma – Tributário. Denúncia Espontânea .Multa pelo atraso na entrega da declaração do imposto de renda. Recurso da Fazenda. Provimento. Recurso Provido por unanimidade.

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

Resp. 246/979/PR. "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Entrega com atraso de declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF Precedentes.

1.A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais –DCTF.

2.As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN.

3.Precedentes desta Corte Superior.

4.Recurso Provido(art.577, parágrafo 1º do CPC – redação dada pela Lei 9756, de 17/12/1998.

Visto, etc.

Cuida-se de Recursos especial interposto pela Fazenda Nacional com fulcro no artigo 105-III, a e c da Carta Magna, contra v. Acórdão segundo o qual a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF – fora do prazo legal, mas antes de iniciado qualquer procedimento administrativo no sentido de exigí-la, afasta a obrigação do pagamento da multa moratória, pela ocorrência da denúncia espontânea. O decisório objurgado encontra-se assim espelhado:

TRIBUTÁRIO.DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE.

- A denúncia espontânea de infração exclui a responsabilidade do infrator , nos termos do artigo 138 do CTN.

Historiam os autos que a empresa recorrida impetrou ação Mandamental, com pedido de liminar contra ato do Il.mo. Sr. Delegado da Receita Federal em Curitiba objetivando o reconhecimento do direito líquido e certo de procederem a entrega das declarações de contribuições e tributos federais -DCTFs- sem o pagamento da multa estabelecida, por direito assegurado do artigo 138 do CTN.

O r.juízo monocrático concedeu a segurança, confirmando a liminar anteriormente deferida, com determinação à autoridade impetrada para que recebesse as DCTFs referentes aos períodos discriminados na inicial , afastando a exigência de multa por atraso.

O Egrégio Tribunal a quo manteve a r. sentença singular, ao argumento de que "a denúncia espontânea da infração exclui a responsabilidade do infrator, nos termos do artigo 138 do CTN.



Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

Em sede de recurso especial, sustenta a Fazenda violação dos seguintes preceitos legais:

- do CTN : arts. 113("A obrigação tributária é principal ou acessória") , parágrafo 2º ("A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos") e 3º (a obrigação acessória , pelo simples fato da sua inobservância , converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária") e 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");
- da Lei 8981/1991: 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 1% ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago; II – à multa de 200 a 8000 UFIR, no caso de declaração que não resulte imposto devido").

Aponta ,ainda, dissídio pretoriano com julgados oriundos desta Corte e do TRF da 1ª Região:

- MAS 1997.01.00.022335-3/GO, TRF/ 1ª Reg. , Rel. Juiz Tourinho Neto;
- REsp 190388/GO, de minha relatoria, 1ª Turma, dec. Unânime.

Sem contra-razões.

Conferido crivo positivo ao processamento do apelo , ascenderam os autos a esta Corte.

Relatados, decido,

Do exame dos pressupostos de admissibilidade recursal, vislumbra-se que o presente recurso merece ser conhecido.

Os doutos argumentos expendidos nas razões do Especial conduzem-me à constatação de que a pretensão formulada pela Fazenda Nacional logra perspectiva de êxito.

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

Penso que a configuração da denúncia espontânea como consagrado no artigo 138 do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o v. Acórdão supradestacado, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade na entrega da declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o pagamento do tributo nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o artigo 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 artigo 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 do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.

Para clarear o assunto, em julgado similar (REsp 190388/GO, publicado DJU 22/03/1999), onde em destaque encontrava-se a entrega com atraso da Declaração do Imposto de Renda, transcrevo parte do Voto que proferi, tendo assim me pronunciado:

"Tenho, no particular, como corretos os fundamentos desenvolvidos às fls. 668/669 no sentido de que:

A questão que aqui se coloca pode ser facilmente resumida: O Contribuinte, entregando espontaneamente a sua declaração do imposto de renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito, estará ou não sujeito à multa? Ou sob outro aspecto, teria ou não aplicação, na espécie, o comando contido no artigo 138 do CTN, que cuida da denúncia espontânea e da desoneração de penalidades?

Dispõe o mencionado artigo 138 :

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo de



Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

vido e dos juros de mora , ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

Parece que o alcance da norma não tem a elasticidade que lhe quer emprestar o impetrante.

A entrega extemporânea da declaração do imposto de renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal , que não pode ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado artigo 138 do CTN.

O precedente afigura-se perigoso, na medida que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao talante do contribuinte a fixação da época em que deverá entregar sua declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.

A Receita Federal faz divulgar , amplamente, a data limite para a entrega da declaração do imposto de renda e a penalidade pelo atraso encontra-se devidamente prevista em Lei (artigo 88 da Lei 8981/1995).

Deste modo, não se constituindo em típica infração de natureza puramente tributária, não terá aplicação na espécie o artigo 138 do CTN.

Este Egrégio Sodalício assim já decidiu:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA DE DECLARAÇÃO FORA DO PRAZO. MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda, não constitui infração no sentido de ilícito tributário, e, deste modo, sujeito está o contribuinte ao pagamento da multa moratória prevista em lei. (Lei 8981 de 1995, art.88). (MAS no. 96.01.55335-5/GO, Rel. Juiz Tourinho Neto).

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138, DO CTN.

- 1. Liminar concedida para viabilizar a entrega do imposto de renda sem pagamento de multa.*
- 2. Denúncia espontânea não configurada.*
- 3. Apelo provido .(AI nº 96.01.28728-0 MG, Relatora Juíza Eliana Calmon)*

Isto posto, somos pelo provimento do apelo.

A referida opinião , emitida por Rodrigo Janot Monteiro de Barros, procurador Regional da República , apresenta-se a meu pensar, em Harmonia com as regras do nosso ordenamento jurídico.

Não vejo conflito entre o artigo 88 da Lei 8981/95 e o artigo 138 do CTN. Como exposto, são diferentes as entidades tratadas , e portanto sujeitas , cada uma , ao seu regime próprio.

Por tais fundamentos , dou provimento ao recurso.

Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

No mesmo sentido foi a decisão externada pela Egrégia Primeira Turma deste Tribunal, no REsp nº 246963/PR, deste Relator, julgado, à unanimidade, em 09/05/2000.

A pretensão da recorrente apresenta-se, ao meu pensar, em harmonia com as regras do nosso ordenamento jurídico.

Por tais considerações e amparado pelo artigo 557, parágrafo 1º, do CPC (redação dada pela Lei nº 9756, de 17/12/1998, DOU de 18/12/1998) Dou provimento ao recurso.

Publique-se. Intimem-se.

Decisões administrativas chegam a conclusão:

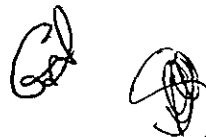
Espontaneidade - Inaplicabilidade do artigo 138 do CTN.

A entrega da declaração de ajuste é uma obrigação acessória a ser cumprida anualmente por todos aqueles que se encontrem dentro das condições de obrigatoriedade e, independe da iniciativa do sujeito ativo para seu implemento. A vinculação da exigência da multa à necessidade de procedimento prévio da autoridade administrativa, fere o artigo 150 inciso II da Constituição Federal na medida em que, para quem cumpre o prazo e entrega a declaração, não se exige intimação. Enquanto para quem não a cumpre seria exigida. Se esta fosse a interpretação, estaríamos dando tratamento desigual a contribuintes em situações equivalentes. (Acórdão 102-43748 de 12/05/1999).

A matéria é também abordada por estudiosos. Dentre estes, o Professor Hiromi Higuchi que afirma:

"A exclusão da multa moratória no pagamento espontâneo do tributo após o prazo de vencimento ou entrega espontânea, fora do prazo de DCTF decorreu de interpretação equivocada do artigo 138 do CTN. Este artigo dispõe que 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 depende de apuração.

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 da infração, acompanhada, se for o caso do pagamento do tributo



Processo nº. : 11065.000186/96-11
Acórdão nº. : 108-06.462

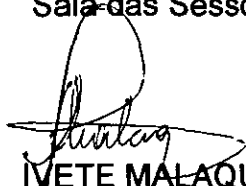
devido e dos juros de mora. O artigo 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolado do artigo 138 e não em conjunto com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infração”.

A afirmativa do Dr. Celso Ribeiro Bastos complementa o raciocínio aqui esposado, quando tratando do instituto da interpretação expõe:

“a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida se interpretam. É dizer, até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios, que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática, o que por si só, já exclui qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”

Portanto, corretos os entendimentos expendidos pela autoridade singular em sua decisão, nenhum reparo restando a ser feito na decisão recorrida, motivo pelo qual Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2001



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

