



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13884.001429/98-08
Recurso nº : RD/104-1.073 (104-118.750)
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : MURILO ROMUALDO VIANA
Sessão de : 06 DE NOVEMBRO DE 2.001
Acórdão nº : CSRF/01-03.622

IRPF- PAGAMENTO ESPONTÂNEO – ART. 138 DO CTN – ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI 9.430/96 – INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN - Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de ofício isolada do artigo 44 da lei nº 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional. A multa de ofício isolada do artigo 44 da lei nº 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com o artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

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, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra (Relator), Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e José Clóvis Alves. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


EDISON PEREIRA RODRIGUES

PRESIDENTE


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA - DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 13884.001429/98-08
Acórdão nº : CSRF/01-03.622

Recurso nº : RD/104-1.073
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A FAZENDA NACIONAL por seu Procurador junto à Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº 104-17.532 de 13/07/2.000 (fls. 122/135) através do qual foi dado provimento ao recurso nº 118.750 interposto por MURILO ROMUALDO VIANA.

O Acórdão recorrido apreciou tributação de gratificação recebida pelo contribuinte sem que a fonte pagadora tivesse feito a retenção do imposto de renda na fonte e também informado na declaração de rendimentos do contribuinte como valores isentos e não tributáveis no exercício de 1.997.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

"INULIDADE DE DECISÃO – Tendo o julgador singular enfrentado convenientemente todas as questões colocadas na impugnação, não há que se falar em nulidade da decisão.

IRPF – FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO – A falta de retenção na Fonte, bem como a informação incorreta prestada pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos, ainda que conste do informe de rendimentos como isentos ou não tributáveis.

MULTA DE OFÍCIO – Não comporta multa de ofício o lançamento constituído com base em valores espontaneamente declarados pelo contribuinte que, induzido a erro pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável no preenchimento da declaração de rendimentos.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido."



Processo nº : 13884.001429/98-08
Acórdão nº : CSRF/01-03.622

Em seu apelo a Fazenda Nacional protestou pela reforma do Acórdão recorrido com fundamento no artigo 5º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria M.F. nº 55 de 16/03/98.

As razões do recurso estão alinhadas às fls. 137/139 que leio na íntegra em Sessão.

O Acórdão nº 106-11.481 de 13/09/2.000 apontado como paradigma está assim ementado:

"IRPF – RENDIMENTOS CUJO IMPOSTO NÃO FOI RETIDO PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO –
Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora retulou-os de isentos, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito.

IRPF - MULTA DE OFÍCIO – Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte, em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN.

Recurso negado."

Pelo Despacho nº 104-0.254/00 de fls. 148/151 da Presidente da Egrégia Quarta Câmara foi dada admissibilidade ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.

O contribuinte, devidamente cientificado do recurso especial da FAZENDA NACIONAL, ingressou com contra-razões de fls. 155/159.

É o Relatório.

Processo nº : 13884.001429/98-08
Acórdão nº : CSRF/01-03.622

Recurso nº : RD/104-1.073

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator:

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

A matéria discutida nos autos diz respeito a exigência de imposto de renda de parcela indevidamente consignada na declaração de ajuste do exercício de 1.997 como não tributável. Todavia a matéria a ser discutida por este Colegiado diz respeito apenas ao inconformismo da FAZENDA NACIONAL em relação à multa de ofício. Ou seja, a despeito da extensa e copiosa argumentação dispendida no recurso especial de divergência o pedido restringiu-se apenas à dispensa da multa de ofício e somente em relação a ela foi dado seguimento conforme Despacho de fls. 148/151.

O ponto central do apelo do contribuinte ao pedir a exoneração da multa de ofício é a alegação de que foi induzido a erro pela fonte pagadora ao informá-lo que as gratificações pagas eram isentas.

Sem adentrar no mérito da questão, vez que este Colegiado não se constitui *terceira instância de julgamento*, *desfaço cabalmente a alegação do contribuinte*, senão vejamos.

Em sua impugnação, no item 29 (fl. 53) o contribuinte assim se manifesta:

"29. Nestas condições, há de se reconhecer, ainda, que o servidor contribuinte e ora Impugnante, sempre agiu com extrema boa-fé, até mesmo quando espontaneamente compareceu à agência local da Receita Federal para elucidar dúvidas que somente poderiam ser sanadas por esse Órgão Fiscalizador, mesmo porque, se assim não agisse, a Receita Federal não seria de toda sabedora dos equívocos cometidos pela fonte pagadora e os quais injustamente

a mesma quer imputar somente ao Impugnante." (negrito do original).

Portanto, o contribuinte entrou em contradição ao manifestar indução a erro quando ele mesmo assevera acima ter buscado a devida orientação.

E, apenas para argumentar tecerei breves considerações sobre o sistema de retenção de fonte porquanto a matéria em litígio, a multa de ofício, já foi devidamente provada sua aplicabilidade neste caso.

É mister esclarecer que no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Assim, a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação.

Desta forma, a princípio, os valores pagos integram o rol dos rendimentos sujeitos a incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Sendo que a obrigação da fonte pagadora é a de recolher o imposto de renda na fonte.

Por outro lado, é obrigação do beneficiário declarar o rendimento auferido e pagar o imposto apurado na declaração anual, compensando o imposto retido quando tiver ocorrido a retenção.

Assim, tem-se que no caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação vejo que a responsabilidade atribuída à fonte pagadora não afasta o cumprimento da obrigação tributária pelo beneficiário.

Diz o Código Tributário Nacional:

“Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da respectiva obrigação.”

Fica claro portanto, que o próprio Código Tributário admite que mesmo havendo a figura de um terceiro responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, nada impede que o fisco exija do próprio contribuinte a satisfação do crédito tributário.

De fato, a lei atribuiu a terceiro – no caso a fonte pagadora – a responsabilidade pela retenção do imposto a título de antecipação do devido na declaração. No entanto, há de se observar que esta responsabilidade não persiste “ad eternum”.

Ora, encerrado o exercício em que foi realizado o pagamento e, mais ainda transcorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, não vejo como perdurar a responsabilidade atribuída à fonte pagadora.

Isto porque, tratando-se de situação em que fica afastado o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, o encerramento do exercício e o decurso do prazo para a entrega da declaração afastam a responsabilidade da fonte pagadora.

Nesta ordem de idéias, o procedimento de ofício ocorrido após a entrega da declaração deve considerar que aquele imposto devido a fonte passa a ser exigido junto aos demais rendimentos apurados no curso do ano-calendário respectivo, cabendo ao beneficiário incluí-los no rol dos demais rendimentos e oferecê-los à tributação através da declaração anual.

Assim sendo, não se justifica, a manutenção da exigência à fonte pagadora de imposto, que representa simples antecipação do tributo devido pelos beneficiários envolvidos no caso em questão.

Como também é entendimento já consagrado, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração anual de

Processo nº : 13884.001429/98-08
Acórdão nº : CSRF/01-03.622

rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após a data de entrega desta declaração anual, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso de omissão de Rendimentos/receitas, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimentos/receitas.

Assim sendo, pela argumentação acima dispendida e por tudo mais que dos autos consta, voto por DAR provimento ao recurso especial de divergência.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 06 de novembro de 2.001.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora:

Estando o recurso revestido de todos os requisitos legais, dele tomo conhecimento.

O auto de infração exige do Contribuinte a multa de ofício prevista no artigo 44 da lei nº 9.430/96, que reza:

“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”

Assim, exige-se do contribuinte 75% do débito pago espontaneamente, a título de multa de ofício isolada (art. 44 da lei nº 9.430/96). Em outras palavras, o auto de infração, com base no dispositivo legal acima transcrito, que inova a legislação anterior, tipifica como infração sujeita à multa de ofício de 75% do valor do débito, a atitude do contribuinte que deixou de acrescentar ao débito pago espontaneamente a multa de mora de até 20 %.

Ora, a regra do artigo 138 do Código Tributário Nacional repeli qualquer exigência de multa, seja a de mora seja a de ofício, sobre o débito pago espontaneamente, antes de iniciado procedimento administrativo.

Sendo portanto, indevida a incidência da multa de mora sobre o procedimento espontâneo adotado pelo contribuinte, inexistindo o tipo de infração estabelecido no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo, portanto, indevida a multa de ofício.



O contribuinte que recolhe o débito espontaneamente de forma igual ao contribuinte que simplesmente deixa de recolher o tributo, não pode ser tratado da mesma forma, já que se encontram em situações nitidamente desiguais, não podendo prevalecer as regras do artigo 138 do CTN, que estabelece o seguinte, *in 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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Maria Helena Diniz, com arrimo na lição de R. Limongi França e de Washington de Barros Monteiro, assevera que a cláusula penal, ou a multa, tem função ambivalente, ou seja, uma função compulsória, que visa punir uma conduta ilícita do devedor inadimplente, e uma função indenizatória, com vistas a estimar previamente as perdas e danos (in Curso de Direito Civil Brasileiro, 2 o. Vol., p. 321).

Ocorre que nas obrigações pecuniárias, como a obrigação tributária principal de pagar tributo – prestação pecuniária compulsória (art. 3º do CTN), as perdas e danos correspondem ao valor dos juros de mora, nos termos do art. 1.061 do Código Civil:

“Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

O dispositivo é claro ao distinguir a indenização (juros) da penalização nas obrigações de pagamento em dinheiro, ou pecuniárias, como a de pagar tributo (art. 3º do CTN).



Assim, na obrigação tributária principal de pagar tributo, que por expressa disposição legal é uma obrigação pecuniária, qualquer multa imposta ao contribuinte tem caráter de punição por infração cometida, cuja responsabilidade pode ser excluída pela denúncia espontânea da infração, nos termos da regra do art. 138 do CTN.

Entendo que, diante da regra tributária, somente é possível às autoridades administrativas exigirem a obrigação principal de pagar, acompanhada da penalidade pecuniária isolada. Assim, a multa isolada existe nos casos de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação acessória, impossível de ser cobrada isoladamente por cometimento de infração à obrigação principal de pagar o tributo.

Em suma, no direito tributário, segundo o CTN, somente é possível estabelecer a cobrança da obrigação acessória (penalidade o pagamento da multa) quando o contribuinte infringir a obrigação principal (pagamento do imposto).

Entendo, ainda, que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional. Isto porque, o artigo 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113.

No caso em tela, não cabe o pagamento da multa exigida pelo auto de infração, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não deflui nem da inobservância da obrigação (de dar) principal nem de infração às regras de obrigação (de fazer e não fazer) acessória), colidindo, portanto, com a regra geral do Código Tributário Nacional.

Diante dessas considerações, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso formulado pela Fazenda Nacional, mantendo o acórdão

Processo nº : 13884.001429/98-08
Acórdão nº : CSRF/01-03.622

recorrido nº 104-17.532.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2001.


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA DESIGNADA