



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF

Sessão de 25 novembro de 19 81

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.172

Recurso nº RP/104-0.039

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: ARCHIMEDES ZORZENONI

CORREÇÃO MONETÁRIA. Era devida, mesmo antes da vigência do art. 5º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.704/79, em todos os casos de cobrança suplementar, inclusive a de corrente da retificação da declaração de rendimentos. Interpretação do art. 15, § 3º, da Lei nº 4.862/65.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros Jacinto de Medeiros Calmon (Relator), Wagner Gonçalves e Pedro Martins Fernandes. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro Amador Outerelo Fernández. Ausente ocasionalmente o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões (DF), em 25 de setembro de 1981.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE E RELATOR DE
SIGNADO PARA O ACÓRDÃO

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0865/014.038/78

RECURSO N.º: RP/104-0.039

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.172

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ARCHIMEDES ZORZENONI

R E L A T Ó R I O

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes recorre para esta instância especial do Acórdão nº 104-1.577, de 23 de julho de 1980, pelo qual, contra votos dos conselheiros José Daniel Diniz e Olavo João Galvão, foi dado provimento a recurso voluntário interposto por ARCHIMEDES ZORZENONI.

O litígio se restringe a discussão sobre exigência de pagamento de correção monetária sobre imposto apurado e pago em decorrência de pedido de retificação da declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1975.

A decisão recorrida se sintetiza na respectiva ementa:

"CORREÇÃO MONETÁRIA - Pedido de retificação de declaração - Antes da vigência do Decreto lei nº 1704, de 23.10.1979, a correção monetária do imposto apurado em pedido de retificação da declaração de rendimentos não era exigível a partir de primeiro de janeiro do ano seguinte ao exercício financeiro a que correspondesse o imposto devido."

O voto vencedor, de autoria do brilhante conselheiro Pedro Martins Fernandes, fundamenta-se na tese de que a cobrança

Acórdão nº CSRF/01-0.172

suplementar a que se refere o artigo 511, § 7º, do RIR/75, não se confunde com lançamento suplementar, que pode ocorrer tanto no exercício da atividade de lançamento ex officio, como na atividade de revisão interna das declarações, ou, ainda, nos pedidos de retificação de declaração; que, por outro lado, a expressão cobrança é indicadora de iniciativa da autoridade lançadora, o que excluiria implicitamente os casos de denúncia espontânea e de assistência técnica solicitada pelo contribuinte; que a distinção entre lançamento decorrente de pedido de retificação de declaração, cobrança suplementar e lançamento de ofício aparece nitidamente no § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23.10.1979, que estabeleceu novos critérios de correção monetária, vigentes a partir de 24.10.1979; que antes da referida norma não se pode falar em débito não pago na data devida, se o contribuinte não recebeu notificação de lançamento contendo o vencimento da obrigação.

Ao referido Acórdão integra-se o voto vencido do ilustre conselheiro José Daniel Diniz que, analisando o regime anterior ao Decreto-lei nº 1.704/79, sustenta que inexistente qualquer preceito legal declarando não caber a correção monetária no caso de pedido de retificação de declaração de rendimentos; que o artigo 412, § 2º, do RIR/75, revela que "mesmo se o contribuinte não omitir qualquer informação sobre a matéria de fato, caso seja apurada alguma diferença de imposto, este estará sujeito à correção monetária, ainda que o próprio sujeito passivo denuncie espontaneamente a infração cometida; que o artigo 511 do RIR/75 é regra genérica que abrange todos os débitos resultantes de tributos e penalidades não pagos no vencimento; que antes do advento do Decreto-lei nº 1.704/79 não havia dispositivo legal estabelecendo com clareza a data do vencimento da obrigação no caso de não apresentação da declaração nos termos da lei; que, não obstante, sendo a obrigação de apresentar declaração, acessória e a termo certo, e a obrigação de pagar imposto, principal e a termo incerto, se a primeira não é cumprida, a segunda torna-se automaticamente vencida, uma vez que "o descumprimento da primeira obrigação constitui indício eloquente de que o contribuinte não pretende cumprir a obrigação principal"; que, consequentemente a obrigação de pagar o imposto de renda da pessoa



Acórdão CSRF/01-0.172

física se vence no término do prazo para apresentação de declaração de rendimentos, quando esta não era apresentada oportunamente, estando sujeito o respectivo débito a correção monetária; que a expressão "cobrança suplementar" indica a existência de uma cobrança anterior, correspondendo a revisão de lançamento; que o artigo 412, § 2º do RIR/75 autoriza o entendimento de que, apurada diferença de imposto, haverá sempre cobrança suplementar; que, com base no artigo 149, inciso VIII, do C.T.N. pode-se inferir que a lei não exige que o fato tenha de ser descoberto por iniciativa da administração através de denúncia de terceiro ou do próprio contribuinte; que se lhe afigura pacífica que o pedido de retificação de declaração, quando objetivo majorar o tributo tem a natureza de denúncia espontânea da infração; que invoca entendimento exposto pelo conselheiro Amador Outereiro Fernández em voto separado constante do Acórdão nº CSRF/01-0.012, de 23.12.1979; que a expressão "cobrança suplementar" abrange todos os casos de revisão de que resulte diferença de imposto a cobrar.

O recurso especial de fls. 49 a 54, além de reafirmar as teses do voto vencido, acentuando que "a legislação contempla como infração e comina penalidade ao contribuinte que espontaneamente "indicar rendimentos que omitira em sua declaração, depois de encerrado o prazo de entrega (art. 533 - RIR/75), sustenta "que o Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, por força do artigo 106 do C.T.N., deve aplicar-se a todos os atos e fatos (mesmo pretéritos) quer porque não se trata de regra de direito novo, e sim de aplicação de norma existente, quer porque trata-se de ato não definitivamente julgado", aduzindo argumentação e doutrina jurídica sobre leis interpretativas.

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara adita as razões de fls. 57 a 60, lidas em plenário.

É o relatório.



VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ (PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO)

O ilustre Conselheiro JOSÉ DANIEL DINIZ afirma, categoricamente, em seu magnífico voto vencido, que, colocar o sonegador arrependido numa posição tributária vantajosa em face de outro contribuinte, que nada omitiu, salvo dispositivo legal que, refletindo um interesse público relevante, estatuisse expressamente o privilégio, comprometeria um dos mais caros princípios constitucionais, qual seja: "o princípio da igualdade de todos perante a lei - uma das pedras angulares do sistema jurídico brasileiro". Esse, sem dúvida, é um dos irremediáveis vícios que contaminaram a decisão apelada, quando, dando mais importância à forma do que a substância, distinguiu onde a lei não o fez, pois, após tentar diferenciar lançamento suplementar, de cobrança suplementar (distinção esta não estabelecida pelo legislador, como demonstraremos), concluiu que o contribuinte que não omitir qualquer informação sobre matéria de fato, caso seja apurada alguma diferença de imposto, esta ficará sujeita à correção monetária, enquanto que a eventual diferença de imposto devida por aquele que, após ter sonegado ou omitido informações, pedir retificação da declaração de rendimentos: dois, três ou quatro anos depois, como sucede no caso deste sujeito passivo, não teria a diferença atualizada e, portanto, pagaria menos do que o primeiro.

Se a violação desse princípio, sem qualquer outra consideração já deveria ser preocupação do intérprete, tudo devendo fazer para afastá-la, pois, enfatizando-se o princípio da isonomia, a situação do contribuinte omissor não pode ser melhor do que a daquele que recebesse a notificação em conformidade com o que constasse de sua declaração, no entanto não recolhesse o tributo no vencimento estabelecido na respectiva notificação; meditando-se sobre a natureza e finalidade da correção monetária concluir-se-á ser mais imperiosa ainda a necessidade de, desde que não tenha sido a Administração Fiscal que deu causa à demora na formalização da exigência fiscal, evitem-se ou reduzirem-se as hipóteses em que o tributo deva ser recolhido sem atualização, quando pago fora da



data que seria devido, em razão da desigualdade a que conduz num País, onde o poder aquisitivo da moeda se reduz brutalmente, como é nosso caso. Neste sentido, parece-nos oportuno: a) trazer à co lação o que escrevemos no tópico de nº 3 "CONCEITUAÇÃO DA CORRE ÇÃO MONETÁRIA" para fundamentar a exigência da multa sobre o va lor atualizado e que, posteriormente, foi publicado sobre o títu lo "O PROBLEMA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DA MULTA", na Resenha Tribu tária, Seção 1.3, nº 6, no 1º Trimestre do ano de 1976, in ver bis:

"3. CONCEITUAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA

A Correção Monetária, segundo AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, "é a técnica pelo direito consagra da de traduzirem-se em termos de idêntico poder aquisitivo quantias e valores que fixados "pro tempore", se apresentam expressos em moeda sujei ta a depreciação", (in R.D.P. nº 1/63).

Em decorrência dos graves problemas que tem atingido a quase totalidade dos países, a moeda passou a perder substâncias em ritmo acelerado, criando sérias repercussões sociais, advertindo-nos o Prof. ARNOLD WALD em trabalho publicado na R.D.A. nº 91/424 que:

"A fim de salvar o direito e de resguardar o princípios morais que o inspiraram, o legislador, os magistrados e os advogados, re voltados pelas injustiças decorrentes do no minalismo monetário, procuraram encontrar ex pedientes adequados para afastar a sua apli cação, pois não mais prevalece a idéia da constância do valor monetário, de que o cru zeiro de ontem equivale ao de hoje e ao de amanhã.

.....

Estamos em pleno realismo monetário e não há dúvida de que, se o nominalismo convém aos períodos de estabilidade monetária, é somente com o realismo que se pode vencer as fases de inflação galopante."

Concluindo, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, na obra e local citados, declara, ipsis verbis:

"A correção monetária é uma técnica. É uma técnica de auto-defesa da ordem jurídica, que veria periclitar valores essenciais, se não fosse possível socorrê-los com essa forma de ventilação monetária."

Em brilhante parecer constante do Processo

SC-416.933/67 e aprovado pela ex-Direção Geral da Fazenda Nacional, o colega EGBERTO DE FARIA MELO, colocou em evidência a distinção entre correção monetária e pena, mostrando que para ter cabimento a correção monetária prevista na Lei nº 4.357/64 e legislação posterior, mister se faz a presença de dois elementos substanciais, quais sejam, a impon-
tualidade do devedor e a perda de valor da moeda na-
cional e, segundo o aludido parecerista, BERNARDO
RIBEIRO DE MORAIS, in Correção Monetária de Débitos
Fiscais, assevera que:

"... a correção monetária de débitos fis-
cais não se destina a punir o contribuinte fal-
toso (para tanto há a multa fiscal) mas apenas
compensar o Fisco pelo prejuízo sofrido com a
desvalorização da moeda. Não se leva em conta o
elemento subjetivo (dolo ou culpa do contribuín-
te) e nem o elemento objetivo (o não pagamento
do tributo no prazo devido) isolado. Há a neces-
sidade de uma situação superveniente: a desvalo-
rização da moeda nacional"(pág. 29).

Afirma ainda o aludido funcionário que idêntica
é a conclusão de FRANCISCO DE CASTRO NEVES, Aspec-
tos Legais da Correção Monetária, in Problemas Bra-
sileiros, Ano III, quando este autor declara que:

"A primeira observação a ser feita, a meu
ver, sobre esta inovação em nosso Direito Fis-
cal, é a de que a correção monetária não se re-
veste nem pode revestir-se do caráter punitivo
que o grande público lhe atribui,...

Concluindo o parecerista que:

"A parcela relativa à correção monetária,
por significar a revalorização do débito fis-
cal, não pode ser considerada como parcela autô-
noma. Ela se torna integrante do tributo e como
tributo deve ser vista. É o que se deduz, sem
dificuldade, do texto da Lei 4.357-64. A corre-
ção monetária é, pois, o próprio imposto que
sem ela estaria sendo reduzido no tempo"(grifos
da transcrição).

A correção monetária também chamada revaloria-
ção dos créditos, nada mais é do que uma das técni-
cas utilizadas pelo direito para restaurar a igual-
dade real dos débitos, dentro da nova concepção fi-
nanceira nacional do realismo monetário. É uma das
cláusulas de salvaguarda do mesmo poder aquisitivo
da moeda e está ligado à teoria das dívidas de va-
lor, ou seja, àquelas que se referem à substância
do débito, forçando, como esclarece o Prof. PHILOME-
NO J. DA COSTA, uma quantidade nominativa maior do
mesmo dinheiro.

Embora, como preleciona o ilustre Prof. ARNOLD WALD, in R.T. nº 449/56:

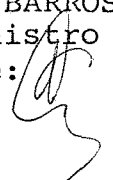
"Na realidade, a doutrina tanto estrangeira, como brasileira, ainda não chegou a um acórd do definitivo e final sobre os débitos que dê vam ser considerados dívidas de valor. Parece, todavia, pacífico que sempre que ocorre inadim plemento ou mora, o débito que existe na rela ção jurídica originária (obrigação ou "shuld") se transforma em ressarcimento ou indenização na relação jurídica secundária (responsabilidade ou "haftung") e que toda indenização, qualquer que seja a sua forma e a sua origem, deve ser considerada dívida de valor."

Assim, apesar de ser correto afirmar-se que a doutrina predominante alinha os débitos fiscais entre as dívidas de dinheiro, não é menos certo con cluir-se que, como a correção monetária pela legisla ção brasileira somente tem aplicação se constatadas aquelas duas circunstâncias já apontadas (atraso no pagamento e perda de substância do valor da moeda), não vislumbramos, no direito positivo nacional, qual quer afronta à doutrina predominante sobre a teoria de valor, quando, atendendo à realidade presente, equiparou os débitos fiscais, quando não recolhidos tempestivamente, às dívidas de valor, determinando a sua correção.

Notando-se que, como muito bem acentuou o pranteado Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, no trabalho intitulado "A Inflação e o Direito Tributário, in R.D.A., nº 96/11:

"A correção monetária nada acrescenta às situações jurídicas definitivamente constituídas: apenas repõe em sua condição original um dado financeiro variável em função das flutua ções do valor real da moeda como instrumento le gal de pagamento."

É entendimento da maioria esmagadora da doutri na e também jurisprudência mansa e pacífica que, aplicando a correção monetária prevista em lei, a administração pública simplesmente mantém a integridade da obrigação tributária, atualizando o valor dos créditos, visto que a alteração do valor nomi nal da dívida em virtude da aplicação da correção monetária não implica em maior sacrifício para o contribuinte, nem em qualquer proveito real para a Fazenda Nacional, pois o crédito fiscal em termos reais não é alterado, assistindo inteira razão ao ex-Procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. JAIME ALÍPIO DE BARROS, quando em parecer aprovado pelo Senhor Ministro da Fazenda - Proc. SC-84.112-69 - afirma que:



"Poder-se-ia afirmar que a correção monetária garante verdadeiramente a aplicação prática do princípio da isonomia, elevada no direito tributário à categoria de imperativo constitucional; a igualdade de sacrifício de todos os cidadãos sujeitos à lei tributária não estaria realmente assegurada se qualquer contribuinte por força de simples atraso ocasional ou deliberado no recolhimento de seus débitos fiscais, pudesse se beneficiar particularmente da desvalorização da moeda. Aos fatos anteriores à Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 - quando era permitido a quem pagasse mais tarde pagar menos - se contra põem os fatos de hoje quando não se exige mais de quem deixou de pagar antes, porém simplesmente se pede o mesmo. Mantida a integridade da obrigação fiscal, com a correção monetária nem lucra o Tesouro com a aplicação dos índices, nem perde com ela o contribuinte".

Do exposto, parece-nos, fundamentalmente, ter ficado sobejamente demonstrado:

1º) ser a intitulada correção monetária uma técnica de atualização das parcelas do crédito tributário (imposto e multa). Conseqüentemente, o que se exige do sujeito passivo é o tributo ou multa atualizados e não um terceiro gravame sobre ele incidente. Ela traduz a medida da desvalorização ou perda de substância das parcelas corrigidas:

2º) não ser viável divisar na correção monetária objetivos punitivos. Esta conclusão não só é inerente à ratio essendi do próprio instituto, como também é uma decorrência inequívoca de sua aplicação, em vista de somente repor o valor dos créditos fiscais ao statuto quo da época em que deveriam ter sido liquidados.

3º) finalmente, o aludido instituto, além de na da acrescentar às situações jurídicas definitivamente constituídas, ainda é um dos instrumentos que asseguram a igualdade de todos perante a lei."

b) transcrever algumas considerações expendidas pelo Dr. URGEL PEREIRA LOPES, ilustre integrante desta Câmara na condição de Presidente da Colenda 3a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no aresto Acórdão nº-CSRF/01-0.113, de 24.10.80, quando escreveu:

"As regras jurídicas existentes sobre correção monetária dos débitos fiscais constituem o que se poderia chamar, sem exagero, de um sistema de normas, que recomendam ao intérprete certas cautelas



com dispositivos tomados isoladamente.

A correção monetária dos débitos fiscais é a regra. Os princípios que a informam têm sido sobejamente ressaltados, quer no judiciário, quer no âmbito administrativo: o fato de tratar-se de dívida de valor; o princípio da isonomia etc."

Não tendo, como demonstrado, a correção monetária a menor conotação sancionatória, a sua dispensa, quando cabível, na realidade, implica numa sanção do sujeito passivo contra a FAZENDA NACIONAL, eis que, violentando a princípio da isonomia, obriga-a a dar-lhe quitação por valor inferior ao realmente devido, em razão da desvalorização do meio utilizado para o pagamento.

Da distinção entre lançamento suplementar e cobrança suplementar — principal fundamento utilizado no voto vencedor — na realidade não cogitou: quer o legislador, quer o Poder Executivo, quando regulamentou a matéria.

Com efeito, a Lei nº 4.862, de 29.11.65, que alterou a legislação anterior, estabeleceu, no art. 15 e seus §§ 2º e 3º, ipsis litteris:

"Art. 15. No cálculo da correção monetária, a atualização do valor do crédito da União será feita a partir do vencimento do trimestre civil em que deveriam ter sido liquidados os débitos fiscais, excluído o período anterior a 17 de julho de 1964. (grifamos)

.....

§ 2º - Em se tratando de guias de recolhimento, declarações e outros documentos indispensáveis ao cálculo de tributos, adicionais ou penalidades, apresentados dentro do prazo legal às repartições arrecadadoras ou lançadoras, a correção monetária, observado o disposto neste artigo, começará a partir da data em que tais elementos básicos, após o exame procedido (sic) pela repartição competente, forem colocadas à disposição dos contribuintes, mediante intimação para o pagamento do respectivo débito. (grifamos).

§ 3º - Quando se tratar de lançamento ex officio ou de cobrança suplementar, a correção monetária, observado o disposto neste artigo, será feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao exercício financeiro a que corresponder o tributo devido".



Acórdão nº-CSRF/01-0.172

Ora, da leitura atenta desses comandos, verifica-se que o caput do artigo se refere ao trimestre civil em que deveriam ter sido liquidados os débitos fiscais (leia-se se o contribuinte tivesse cumprido o determinado na legislação de regência, prestando, oportuno tempore, todas as informações a que esta va obrigado).

No § 2º, o legislador abriu de certa forma, mas em disposição expressa, uma exceção ao princípio da isonomia, dispensando a atualização do débito quando o sujeito passivo, dentro do prazo legal, apresentou a declaração ou documento exigido para que o sujeito ativo procedesse ao cálculo do tributo devido.

Finalmente, no § 3º, visando simplificar o trabalho das repartições fiscais e até evitar litígios que pudessem versar sobre o termo inicial da correção monetária, o legislador unificou esses termos a quo para os casos de lançamento ex officio (isto é, em todos os casos em que se exija a iniciativa do Fisco em substituição ao cumprimento espontâneo da obrigação pelo sujeito passivo) ou de cobrança suplementar (diferença apurada em revisão interna efetuada pela administração na própria declaração apresentada ou denunciada pelo contribuinte; seja em declaração original, apresentada fora do prazo legal; seja complementando ou retificando a declaração já apresentada).

Prova de que não se preocupou o legislador em distinguir (se efetivamente diferença existir, o que nos parece ser negativo) entre lançamento suplementar e cobrança suplementar, está no fato de que no mesmo diploma Regulamentar onde o voto vencedor quis buscar supedâneo, se encontra o termo cobrança após espontânea iniciativa do contribuinte (v. g.: art. 406, § 1º, do RIR/75, onde se lê que quando o contribuinte solicitar assistência "antes de qualquer notificação de procedimento fiscal",... "a totalidade ou diferença do imposto que resultar do cômputo dos elementos oferecidos pelo contribuinte será cobrada, apenas, com a multa de mora devida."). Interpretando-se este dispositivo como obstando a aplicação de qualquer sanção, sem, contudo, dispensar a atualização monetária, pois está, além de não ser sanção, dela sequer se cogitava no ano de 1947, quando o legislador editou es



Acórdão nº-CSRF/01-0.172

te comando.

Também no art. 423 do mesmo Regulamento se lê que "quando houver suplemento de imposto, preceder-se-á à cobrança do débito de uma só vez". Ora, veja-se que o suplemento de imposto, tanto pode decorrer de revisão interna na declaração apresentada, como ter origem em retificação de declaração apresentada pelo contribuinte.

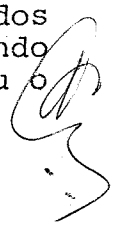
Demonstrado ficou: a improcedência e a falta de amparo para a distinção a que tanta relevância foi atribuída no voto vencedor.

Todavia, ainda que distinção se pudesse divisar, como se ponderou no voto escrito apresentado por um dos Conselheiros vencidos, ela teria de ser creditada a eventuais imprecisões ou erros de forma cometidos pelo legislador, os quais sempre ocorreram e ocorrerão e que, justamente, para corrigí-los, a Ciência do Direito nos brinda com os diversos métodos de interpretação, notadamente o sistemático e teleológico.

Assim, em face do até aqui exposto e, considerando-se, ainda, a interpretação integrada do sistema jurídico, bem como o princípio de que a legislação deve ser interpretada visando afastar a injustiça e impedir o beneficiamento do infrator com a própria torpeza: não resta qualquer dúvida do desacerto da decisão recorrida.

Para finalizar caberia ainda acompanhar o raciocínio desenvolvido no voto vencido, quando, após questionar se antes da vigência do art. 5º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.704, de 23.10.79, poderia considerar-se a existência de débito, no caso de o contribuinte deixar de cumprir com a sua obrigação de apresentar a declaração de rendimentos, nos termos da lei, conclui ser positiva a resposta, dizendo que tal entendimento

"... baseia-se em que a legislação já então estabelecia a multa de mora de 1% ao mês sobre o imposto devido tanto no caso de apresentação de declaração fora do prazo quanto no de retificação da declaração para inclusão de rendimentos omitidos (Lei nº 2.354, de 29.11.54, art. 32). Ora, tendo em vista que não há falar em mora se não ocorreu o



vencimento da obrigação, concluo que ao estabelecer a aludida multa de mora, a legislação fixou indiretamente a data do vencimento da obrigação.

Pode-se argumentar, todavia, que no caso o sujeito passivo incide em mora apenas no tocante à obrigação acessória de declarar os rendimentos. Tal argumento não me convence, vez que a multa de mora foi fixada em função do imposto, numa indicação clara de que também a prestação pecuniária se vence no término do prazo para apresentação da declaração sem que esta fosse entregue.

Assim, considero que a pessoa física tem a obrigação de apresentar a declaração (acessória) e a de pagar o imposto (principal). A primeira é uma obrigação a termo certo, que, quando cumprida, faz com que a segunda seja obrigação a termo incerto. Entretanto, se a primeira não é cumprida dentro do prazo, a segunda automaticamente torna-se vencida (no regime anterior ao Decreto-lei nº 1.704/79). Trata-se de uma consequência perfeitamente lógica. O descumprimento da primeira obrigação constitui indício eloquente de que o contribuinte não pretende cumprir a obrigação principal. Por isso, a própria lei determina que a administração promova a constituição do crédito sem a colaboração do contribuinte e aplique a este a penalidade correspondente à infração cometida."

Não temos dúvida de que também a simples leitura do declarado no art. 138 do C.T.N., revelaria que se o contribuinte está sujeito ao pagamento dos juros de mora é porque está, em débito, independentemente de qualquer lançamento, quando não cumprir tempestivamente com a sua obrigação, nos termos da lei.

Isto está indissolúvelmente ligado à natureza processual do ato administrativo de lançamento, que, embora seja o instrumento da pretensão fiscal e, conseqüentemente, quem acrescenta ao direito da Fazenda (surgido com a ocorrência do fato gerador) o atributo da exigibilidade; esta surgirá com efeito retrooperante, quando o sujeito passivo não tenha cumprido, tempestivamente, com as obrigações que a legislação lhe impunha (tema que nos propomos desenvolver em outro voto, quando analisarmos o problema da exigência dos juros de mora, dado que julgamos não ser mais necessário fazê-lo agora para demonstrar o direito do recorrente).

Em face do exposto, impondo-se a reforma da decisão recorrida, dou provimento ao recurso especial interposto pela



Fazenda Nacional,

Brasília - DF, em 23 de julho de 1981.

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ -- RELATOR.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON

Trata-se, como se vê pelo relatório, de contribuinte que retificou, em 27.03.78, sua declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1975, mediante pagamento integral do imposto e multa moratória de 25%, correspondente a 1% ao mês a partir do encerramento do prazo para entrega da declaração retificada.

A repartição arrecadadora aceitou sem contestação o pagamento do principal e da multa de 25%, exigindo, entretanto, o recolhimento da correção monetária sobre o imposto a partir de 1º de janeiro do ano seguinte (1976), com fundamento no art. 511, § 7º do RIR/75.

Vê-se desde logo, pois, que a repartição arrecadadora não considerou, em nenhum momento, vencido o débito do contribuinte, pois se assim o fizesse também exigiria a multa e juros de mora de que cogita o artigo 15 da Lei nº 4.154/62, assim reproduzido no artigo 531 e 532 do RIR/75:

"Art. 531 - Em todos os casos de recolhimento de débito fora dos prazos fixados, será cobrada a multa de mora de 10%, quando o atraso não exceder de 180 (cento e oitenta) dias."

.....
.....

"Art. 532 - Os débitos de qualquer natureza serão cobrados, na via administrativa ou judicial, com o acréscimo de juros moratórios à razão de 1% (um por cento) ao mês, contado do vencimento e calculados sobre o valor originário".

Também no que concerne à correção monetária, o caput do artigo 511 do RIR/75 vincula-a estritamente à "falta de pagamento ou recolhimento, na data devida, de tributos ou penalidades".

Tal norma geral, como se vê, rege a correção monetária dos tributos apenas na hipótese de falta de pagamento

yo

ou recolhimento na data devida.

Para que não pairasse dúvida sobre a expressão "data devida", o § 1º do artigo 511, consolidando disposições contidas na Lei nº 4.357/64, artigo 7º, § 1º, Lei nº 4.862/65, artigo 15, Decreto-lei nº 322/67, artigo 7º do Decreto-lei nº 1.281/73, artigo 1º, estabeleceu expressamente que a correção monetária seria calculada a partir da data do vencimento do imposto quando o regime for o de lançamento, ou da data prevista para o recolhimento, quando se tratar de regime de fonte.

Em suma, a correção monetária, anteriormente ao Decreto-lei nº 1.704/79, somente poderia ser cobrada quando esgotado o prazo fixado para pagamento do imposto.

A Portaria Ministerial nº GB-374, de 23 de novembro de 1971, fixando regras para o cálculo da correção monetária sobre os débitos fiscais, não poderia ser mais elucidativa ao determinar:

"5.1 - Ressalvados os casos expressamente previstos em lei, o termo inicial da incidência da correção monetária, multa de mora e juros de mora é a data do vencimento do débito, fixado em lei, regulamento, intimação ou notificação."

Observe-se, pois, que é o Sr. Ministro da Fazenda, intérprete supremo das leis fiscais no âmbito administrativo, que nivela o termo inicial da correção monetária com o da multa de mora e juros de mora, do que claramente se depreende que só ao contribuinte em mora com a obrigação principal, a prazo certo, de pagar o imposto se aplicaria, juntamente com os acréscimos decorrentes do atraso, a correção monetária.

Também a referida Portaria não deixa dúvida quanto ao que se deve reputar "data do vencimento do débito", pois explicita, com inequívoca clareza: "fixado em lei, regulamento, intimação ou notificação". 

Na hipótese de denúncia espontânea, de que cogitam os autos, em que não ocorreu exigência de imposto e consequentemente não houve débito vencido, tanto que não houve imposição de juros e multa de mora por falta de pagamento, inexistiu o "termo inicial da incidência da correção monetária", a que alude a Portaria Ministerial, já que nem a lei, nem o regulamento estabelecem prazo para recolhimento do imposto não notificado, resultante de denúncia espontânea, nem, obviamente, foi o contribuinte intimado ou notificado para tal recolhimento.

A solução preconizada pelo ilustre signatário do voto vencido no sentido deque "no regime anterior ao Decreto-lei nº 1.704/79 a obrigação de pagar o imposto de renda da pessoa física se vence ao término do prazo para apresentação da declaração de rendimentos, quando esta era apresentada oportunamente" é mais uma alternativa dialética que se acrescenta a outras que tentam fixar data de vencimento não prevista em lei ou regulamento, quer por interpretação extensiva como foi o caso da Ordem de Serviço nº 89998-040, de 11.11.79 da Superintendência da Receita Federal na 8a. Região Fiscal, que determinava que a correção deveria ter início no trimestre seguinte aquele do mês subsequente ao término do prazo para entrega da declaração, quer por analogia, como é o caso da Orientação Normativa Interna CST nº 14, de 28 de janeiro de 1976, que fixava o prazo a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao exercício financeiro a que correspondesse a declaração apresentada.

Não sendo a correção monetária imposto, nem penalidade, não há como negar, entretanto, que como acréscimo ao imposto, primitivamente exigível, para "traduzir em termos de idêntico poder aquisitivo quantias e valores que fixados "pro tempore", se apresentam expressos em moeda sujeita a depreciação", se sujeita, como o tributo ao princípio de reserva legal.

E se assim é, ao contrário do que afirma o voto vencido, não se deixa de cobrar a correção apenas quando a lei expressamente a dispensa, mas cobra-se a correção quando a lei a exige. *pe*

E quais os casos em que, anteriormente ao Decreto-lei nº 1.704/79 era a correção exigida? O artigo 511 do Regulamento do Imposto de Renda os enumera expressamente: a) no caput: sobre os débitos fiscais decorrentes da falta de pagamento ou recolhimento na data devida; b) - no § 7º: sobre os tributos devidos por pessoa jurídica ou física decorrentes de lançamento ex officio ou de cobrança suplementar.

Como se vê não se insere nas hipóteses legais de correção monetária, a denúncia espontânea de rendimentos, que obviamente precede a apuração de débito, nem se configura como lançamento ex officio ou cobrança suplementar.

Nem há como confundir cobrança suplementar, cujas singularidades foram postas em relevo pelo voto vencedor na Câmara recorrida, com lançamento suplementar.

Dir-se-ia, entretanto, à guisa de objeção que o artigo 412, § 2º, do RIR/75, refere-se a uma hipótese de lançamento suplementar como cobrança suplementar - "diferença de imposto de corrente de reclassificação de rendimentos ou de reclassificação de rendimentos ou de glosa de deduções e abatimentos incabíveis", apurada em revisão sumária de declaração, vinculando-a expressamente ao sistema de correção monetária.

Ora, o artigo 412, § 2º, do RIR/75, além de ser inovação do Regulamento, determinou que, na hipótese prevista, incidiria a correção monetária, o que nem generaliza a expressão cobrança suplementar como também reforça o argumento anteriormente aduzido de que a correção monetária é exigida quando prevista a sua cobrança.

Como remate, cabe apreciar o argumento aduzido no recurso especial de que o § 2º do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704/79 constitui "norma interpretativa", e como tal tem aplicação retroativa.

Dois relevantes argumentos, de ordem legal, se opõem a objeção suscitada pelo ilustre Dr. Procurador Representante da *pro*

Fazenda Nacional junto à Câmara recorrida.

O primeiro é o artigo 106 inciso I do Código Tributário Nacional que dispõe:

"Art. 106 - A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso quando seja expressamente interpretativa, excluindo a aplicação de penalidade a infração dos dispositivos interpretados."

Dispõe, por outro lado, o § 7º do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979:

.....
"§ 7º - Os débitos fiscais, cujo termo inicial de atualização anteceder a 1º de janeiro de 1980, serão corrigidos até essa data segundo as normas vigentes."

Como se vê, além de não ser expressamente interpretativa, a Lei nº 1.704/79 exclui da sistemática de correção por ela instituída os débitos fiscais cujo termo inicial de atualização antecedeu a 1º de janeiro de 1980.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON