MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10935.002323/97-83
Recurso nº.	:	14.858
Matéria	:	IRPF - Exs: 1993 a 1996
Recorrente	:	MIGUEL CUSTÓDIO PAES
Recorrida	:	DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de	:	21 de agosto de 1998
Acórdão nº.	:	104-16.562

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - EXS.: 1993 e 1994 – IRPF - Em obediência ao disposto no art. 97, inciso V do CTN é inaplicável a multa contida na alínea "a" do inciso II do art. 999 do RIR/94, aprovado pelo Dec. 1.041, de 11.01.94.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA EXS.: 1995 e 1996 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Lei nº. 8.981/95, art. 88, e CTN, art. 138. Não há incompatibilidade entre o disposto no art. 88 da Lei nº. 8.981/95 e o art. 138 do CTN, que pode e deve ser interpretado em consonância com as diretrizes sobre o instituto da denúncia espontânea estabelecidas pela Lei Complementar.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MIGUEL CUSTÓDIO PAES

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE
RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

Processo nº. : 10935.002323/97-83
Acórdão nº. : 104-16.562

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10935.002323/97-83
Acórdão nº. : 104-16.562
Recurso nº. : 14.858
Recorrente : MIGUEL CUSTÓDIO PAES

RELATÓRIO

MIGUEL CUSTÓDIO PAES, jurisdicionado pela DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR, foi notificado, fls. 01, da exigência da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativa aos exercícios de 1993 a 1996, anos-base de 1992 a 1995, no valor de R$ 420,28.

Irresignado, o interessado impugnou tempestivamente o feito, fls. 07/14, alegando como âncora de defesa, o Instituto da Denúncia Espontânea amparada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

Às fls. 16/18, consta a decisão singular, que cita e transcreve toda a legislação que entende pertinente, justificando minuciosamente suas razões de decidir, concluindo por julgar procedente o lançamento contestado.

Ciente da decisão monocrática, o autuado interpôs recurso voluntário a este Colegiado, que foi lido na íntegra em sessão.

É o Relatório.

Processo nº. : 10935.002323/97-83
Acórdão nº. : 104-16.562

VOTO

Conselheira MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, Relatora

Conheço do recurso por preencher os requisitos da lei.

Versa o presente recurso sobre a dispensa de multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos IRPJ, relativa aos exercícios de 1993 a 1996.

A penalidade referente aos exercícios de 1993 e 1994, tem por base os seguintes artigos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº. 1.041 de 11/01/94:

"**Art. 999** - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração **sobre o valor do imposto devido**, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei nºs 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8º);

II - multa:

a) prevista no art. 984, nos casos de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado quando esta não apresentar imposto;" (grifos nossos)

"**Art. 984** - Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica (Decreto-Lei nº 401/68, art. 22, e Lei nº 8.383/91, art. 3º, I)."(grifos nossos)

Subsiste, no entanto, controvérsia de entendimento sobre a aplicabilidade da multa pelo atraso na entrega de declaração, oriunda da diversidade de interpretação dos seguintes dispositivos legais:

Decreto-Lei nº 1.967 de 23.11.82:

"Art. 17 - Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo devido, aplicar-se-á, a multa de 1% (um por cento) ao mês sobre o **imposto devido**, ainda que tenha sido integralmente pago". (grifos nossos)

Ratificado o entendimento pelo Decreto-Lei nº. 1.968 de 23/11/82:

"Art. 8º. Sem prejuízo do imposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora fixado, aplicar-se-á a multa de 1% (um por cento) ao mês **sobre o imposto devido**, ainda que tenha sido integralmente pago." (grifos nossos)

Neste contexto, entendendo que a penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido, sua ausência na Declaração de rendimentos, implica na inexistência e impossibilidade de exigência de multa.

Conclui-se que a multa própria para atraso na entrega da declaração de rendimentos nos anos-calendário de 1993 e 1994 é prevista no art. 999 do RIR/94, cuja base é o imposto devido, inconcebendo-se a aplicação da multa disposta no artigo 984 do RIR/94, por ser pertinente às infrações sem penalidade específica.

Aplicar-se a multa, sem lei anterior que a defina, fere o comando do art. 97 da Lei 5.172 de 25/10/66 do Código Tributário Nacional:

"Art. 97 - **Somente a lei** pode estabelecer ...

V - a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;" (grifei)

Dessa forma, o regulamento do imposto de renda diferindo de uma Lei por suas particularidades, não têm respaldo para estabelecer penalidades, como ensina HELY LOPES MEIRELLES, em seu livro Direito Administrativo Brasileiro, 7ª Edição, pág. 155:

"Os regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo de lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa".

página 156:

"Como ato inferior à lei, regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite. No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é írrito e nulo. Quando o regulamento visa a explicar a lei (regulamento de execução) terá que se cingir ao que a lei contém; quando se tratar de regulamento destinado a prover situações não contempladas em lei (regulamento autônomo ou independente) terá que se ater nos limites da competência do Executivo, não podendo, **nunca**, invadir as reservas da lei, isto é, suprir a lei naquilo que é competência da norma legislativa (lei em sentido formal e material). Assim sendo, o regulamento jamais poderá instituir ou majorar tributos, criar cargos, aumentar vencimentos, perdoar dívidas, conceder isenções tributárias, e o mais que depender de lei propriamente dita."

O fato do regulamento ser aprovado por DECRETO não lhe confere atributos de lei, como bem ensina o doutrinador, anteriormente indicado, na página 155:

"Decreto independente ou autônomo é o que dispõe sobre matéria ainda não regulada especificamente em lei. A doutrina aceita esses provimentos administrativos **praeter legem** para suprir a omissão do legislador, desde que não invadam as **reservas da lei**, isto é, as matérias que só por lei podem ser reguladas."

Constatada a ausência de previsão legal para imputação da penalidade nos exercícios, não há como prosperar a cobrança das multas contestadas, referentes aos períodos anteriores ao ano-calendário de 1995.

A partir de primeiro de janeiro de 1995, carreada na Lei nº. 8.981, de 20/01/95, para os exercícios de 1995 e 1996, a vertente matéria passou a ser disciplinada em seu art. 88, da forma seguinte:

> "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 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 UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.
>
> § 1º O valor mínimo a ser aplicado será:
>
> a) de duzentas UFIR para as pessoas físicas;
>
> b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.
>
> § 2º. a não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado."

O Ato Declaratório Normativo COSIT nº. 07, de 06/02/95, para dirimir eventuais dúvidas sobre a vertente mateira, declara que:

> "I - a multa mínima, estabelecida no § 1º. do art. 88 da Lei nº. 8.981/95, aplica-se às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo artigo;
>
> II - a multa mínima será aplicada às declarações relativas ao exercício de 1995 e seguintes;

> III - para as declarações relativas a exercícios anteriores a 1995 aplica-se a penalidade prevista na legislação vigente à época em que foi cometida a infração."

Nos termos do inciso III do art. 1º. da Portaria 105/94, a recorrente estava obrigada a apresentar a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1995, até 31/05/95, prazo este fixado nas Instruções Normativas SRF números 105/94 e Portaria MF 130/95.

Diante disso, ao fazê-lo extemporaneamente, pertinente é a aplicação da multa, equivalente a 500 UFIR pelo atraso.

A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº. 5.172/66 Código Tributário Nacional, argüição pelo recorrente é inaplicável, haja visto que juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo para a entrega tempestiva da mesma.

Neste contexto, a impugnação da multa, por seu carrete punitivo, insurge do descumprimento da obrigação de entrega da declaração de rendimentos na data prevista, independendo do montante do imposto a recolher, por ter seu valor prefixado na legislação.

Entretanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já apreciou a matéria em tela e teve como relator o ilustre conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que através do Acórdão CSRF/01-01.369, destacou em seu voto os seguintes argumentos:

> "Se o contribuinte não apresenta sua declaração de rendimentos e o fisco tem conhecimento desse fato, pode, desde logo, multá-lo. A administração pode também, investigando essa possibilidade, intimá-lo para apresentar informações a respeito e o contribuinte apresentá-la. Nas duas situações, o

sujeito passivo estará sujeito à penalidade em foco , pois o fisco, nas duas hipóteses, tomou a iniciativa prevista no parágrafo único do art. 138 do CTN.

Não diz a lei que o contribuinte que cumpra a obrigação, antes de qualquer procedimento do fisco, não se eximirá da sanção.

Se o fizesse, estaria em conflito com a lei complementar e a sua inconstitucionalidade seria manifesta.

Como a lei não cometeu essa heresia, sua interpretação há de ser feita em consonância com as diretrizes da lei hierarquicamente superior, dentro da sistemática legal em que se insere. Logo, o seu comando deve ser assim entendido: a pessoa física ou jurídica estará sujeita à multa ali prevista, quando não apresentar sua declaração de rendimentos ou quando a apresentar fora do prazo, ficando, todavia, eximida da multa se cumprir a obrigação antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. São dois comandos harmônicos entre si, que se integram e se completam de forma precisa.

Não há, pois, conflito da Lei nº. 8.981/95 com o art. 138 do CTN. O conflito é da interpretação dada a essa lei pelo fisco e pela Câmara recorrida com art. 138 do CTN. "Data vênia", por via de interpretação, dá-se à legislação um sentido que ela não possui.

É irrelevante para o art. 138 que a infração seja de natureza substantiva ou formal. Ele se aplica a ambas. A melhor Doutrina é uníssona nesse entendimento (Rubens Gomes de Sousa, "in" Compênio de Legislação Tributária; Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário; Fábio Fanucchi, no seu Curso de Direito Tributário Brasileiro; Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro; e Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro). E nesse sentido o pronunciamento da Primeira Turma do STF, à unanimidade, no RE nº. 106.068-SP, no voto do Presidente e Relator, Ministro Rafael Mayer, e no acórdão unânime da 2ª Turma do STJ-R. Esp. 16.672-SP-Rel. Ministro Ari Pargendler - DJU, de 04/03/96, p. 5.394 e IOB - Jurisprudência, 9/96, dentre outros pronunciamentos do Poder Judiciário, e a própria Jurisprudência Administrativa.

Realmente não seria lógico e de bom senso que o legislador permitisse a denúncia espontânea para a falta de pagamento de imposto e não a aceitasse para as infrações de ordem formal., como bem assinala o ilustre Conselheiro Waldyr Pires de Amorim, no voto que conduziu o Acórdão nº. 104-09.137 e que foi adotado nos acórdãos paradigmas.

Por fim, cumpre consignar que o conceito jurídico prevalece, na interpretação do Direito, sobre o sentido comum da palavra. E sob esse enfoque o vocábulo **denúncia**, segundo De Plácido e Silva, em sua consagrada obra "Vocabulário Jurídico", tem a seguinte definição:

> "DENÚNCIA - Derivado do verbo latino denuntiare (anunciar, declarar, avisar, citar) é vocábulo que possui aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de declaração, que se faz em juízo, ou notícia, que ao mesmo se leva, de fato que deva ser comunicado.
>
> Mas, propriamente na técnica do Direito Penal ou do Direito Fiscal, melhor se entende a declaração de um delito, praticado por alguém, feita perante a autoridade a quem compete tomar a iniciativa de sua repressão."

Igualmente, José Naufel, "in" Novo Dicionário Jurídico Brasileiro, conceitua o termo denúncia:

> "DENÚNCIA - Ato ou efeito de denunciar. Ato, Verbal ou escrito, pelo qual alguém leva ao conhecimento da autoridade competente, um fato irregular contrário à lei, à ordem pública ou a algum regulamento, suscetível de punição."

Por tais razões, passo a adotar o entendimento da C.S.R.F., razão pela qual oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 1998

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE