MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

| | | |
|---|---|---|
| Processo nº. | : | 10935.002324/97-46 |
| Recurso nº. | : | 14.857 |
| Matéria | : | IRPJ - Exs: 1992 a 1994 |
| Recorrente | : | JOSÉ C. PAES & CIA. LTDA. |
| Recorrida | : | DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR |
| Sessão de | : | 25 de setembro de 1998 |
| Acórdão nº. | : | 104-16.622 |

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – IRPJ – EXS.: 1992 a 1994 – Em obediência ao disposto no art. 97, inciso V, do CTN é inaplicável a multa contida na alínea "a" aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94, e demais dispositivos legais aplicados, em razão de inexistência de previsão legal específica.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ C. PAES & CIA. LTDA.

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: 16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente Convocado), JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10935.002324/97-46
Acórdão nº. : 104-16.622
Recurso nº. : 14.857
Recorrente : JOSÉ C. PAES & CIA. LTDA.

# RELATÓRIO

JOSÉ C. PAES & CIA. LTDA., jurisdicionado pela DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR, foi notificado da exigência da multa por atraso na entrega das declarações do imposto de renda dos exercícios de 1992 a 1994.

Inconformada, a interessada apresentou impugnação tempestiva, solicitando o cancelamento do lançamento, invocando em seu auxílio o instituto da denúncia espontânea, amparada no art. 138 do CTN, fortalecendo seu entendimento com algumas publicações no Diário Oficial de jurisprudência sobre a matéria, não só do Poder Judiciário, como também deste Conselho de Contribuintes, ressaltando o posicionamento da doutrina no mesmo sentido.

A decisão "a quo" de fls., analisa e contesta as razões de defesa apresentadas pela impugnante, e justifica seu entendimento e suas razões de decidir na citação e transcrição da legislação que entende pertinente, concluindo por julgar procedente o lançamento contestado.

Ciente da decisão de primeiro grau, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a este Colegiado, que foi lido na íntegra em sessão.

É o Relatório.

Processo nº. : 10935.002324/97-46
Acórdão nº. : 104-16.622

# 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 1992 a 1994.

A penalidade referente aos exercícios de 1992 e 1993, tem por base os seguintes artigos: 723 e 727, inciso I, alínea "a", do RIR/80, Lei nº 8.383/91, e em relação ao exercício de 1994, os artigos:

> **"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 no ano-calendário de 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-calandário de 1995.

Sobejamente demonstrada a legalidade da cobrança da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda, citados os dispositivos legais em que se fundamenta, a sua natureza de obrigação acessória e a decorrente impossibilidade de enquadrá-la como "confisco", cabe, finalmente, verificar se a ela pode ser oposta a figura da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN.

Reza o Artigo 138 do Código Tributário Nacional:

> "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."

O mestre ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o artigo acima transcrito (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 2ª Edição), assim se manifesta:

> **"EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO**
>
> Libera-se o contribuinte ou o responsável, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.

Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração.

A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do C. Penal: "O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados."

A cláusula "voluntariamente" do C.P é mais benigna do que a "espontaneamente" do C.T.N., que o § única desse art. 138, esclarece só ser espontânea a confissão oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

A *contrario sensu*, prevalece a exoneração se houve procedimento ou medida no processo sem conexão com a infração: *benigna amplianda.*"

Do texto transcrito se depreende que a outorga do benefício pressupõe uma confissão, uma denúncia. Segundo DE PLÁCIDO E SILVA (in Vocabulário Jurídico, Vol. I e II, ed. Forense).

"CONFISSÃO - Derivado do latim *confessio*, de *confiteri*, possui na terminologia jurídica, seja civil ou criminal, o sentido de declaração da verdade feita por quem a pode fazer.

.....

Em qualquer dos casos, é a *confissão* o reconhecimento da verdade feita pela própria pessoa diretamente interessada nela, quer no cível, quer no crime, desde que ela própria é quem vem fazer a declaração de serem verdadeiros os fatos argüidos contra si, mesmo contrariando os seus interesses, e assumindo, por esta forma, a inteira responsabilidade sobre eles.

....."

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.

....."

Segundo consta do Dicionário do Mestre AURÉLIO, *denunciar* significa "fazer ou dar denúncia de, acusar, delatar" "dar a conhecer, revelar, divulgar" "publicar, proclamar, anunciar" "dar a perceber, evidenciar". Em qualquer das acepções da palavra, existe o sentido de tornar pública, de conhecimento público um fato qualquer.

No caso em exame, o fato concreto é conhecido da autoridade fiscal - existe um prazo legal, prefixado em que deve ser cumprida a obrigação. O descumprimento tempestivo da obrigação de fazer implica na imposição da multa. Ocorrendo o fato gerador da multa no momento do decurso do prazo legal sem seu adimplemento, a cobrança e a obrigatoriedade do pagamento independe do cumprimento extemporâneo da obrigação ser espontâneo, ou decorrente de intimação específica. Resta claro que a contribuinte se omitiu no dever de informar, deixando de prestar auxílio à fiscalização no exercício pleno de seu dever.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 24 de setembro de 1998

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE