MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	13603.000394/96-29
Recurso nº.	:	113.447
Matéria	:	IRPJ - Ex: 1994
Recorrente	:	SEBASTIÃO ÉLCIO DUTRA - ME
Recorrida	:	DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de	:	22 de outubro de 1997
Acórdão nº.	:	104-15.529

IRPJ - DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA EXERCÍCIO DE 1994- ENTREGA FORA DO PRAZO - MULTA - Descabida a imposição da multa prevista no art.984 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94, pela falta de declaração de rendimentos.

Somente a Lei pode dispor sobre penalidades. Assim, o dispositivo regulamentar, alínea "a" do inciso II, do art. 999 RIR/94, como é o caso, não poderia dispor sobre nova hipótese de penalidade.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEBASTIÃO ÉLCIO DUTRA - ME.

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

LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1998

Processo nº. : 13603.000394/96-29
Acórdão nº. : 104-15.529

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13603.000394/96-29
Acórdão nº. : 104-15.529
Recurso nº. : 113.447
Recorrente : SEBASTIÃO ÉLCIO DUTRA - ME

RELATÓRIO

SEBASTIÃO ÉLCIO DUTRA - ME, contribuinte inscrito no CGC/MF 38.509.071/0001-97, com sede no Município de Contagem, Estado de Minas Gerais, à Rua Benzina, 62 , Bairro Petrolândia, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pela DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls.18/19.

Contra o Contribuinte acima mencionado foi lavrado em 20/02/95, o Auto de Infração de fls. 01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 97,50 UFIR, a título de multa pecuniária.

O lançamento decorre da aplicação da multa prevista nos artigos 837, 838, 856 a 856 a 858, 960, 980, 984 e 999 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, em virtude do interessado ter apresentado sua Declaração de Rendimentos, do exercício de 1994, ano-calendário de 1993, fora do prazo fixado pela legislação de regência.

Em sua peça impugnatória de fls.06, apresentada tempestivamente, em 17/03/95, a Suplicante requer o cancelamento do auto de infração baseando-se nas disposições do artigo 138 do CTN, tendo em vista ter anteriormente feito denúncia espontânea da entrega da declaração fora do prazo, constante às fls.04.

Processo nº. : 13603.000394/96-29
Acórdão nº. : 104-15.529

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário apurado, com base nos seguintes argumentos:

- que de acordo com o art. 856 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, cuja matriz legal são os artigos 4º, 18, III, e 52 da Lei nº 8.541/92, as pessoas jurídicas, inclusive as microempresas, deverão apresentar, em cada ano-calendário, até o último dia útil do mês de abril, declaração de rendimentos, demonstrando os resultados auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior;

- que no exercício de 1994, a declaração de que trata o artigo deveria ser entregue, pelas microempresas e pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, até o dia 31 de maio de 1994;

- que, por sua vez, o artigo 999, II, "a", do Regulamento retromencionado estabelece que será aplicada a multa prevista no artigo 984, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, quando esta não apresentar imposto devido;

- que conforme disposto no artigo 984 acima citado, estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações ao referido regulamento sem penalidade específica;

- que cabe esclarecer que enquanto as multas moratórias se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento ou cumprimento de obrigação acessória, as multas penais decorrem de infração de dispositivo legal, detectada pela administração, em exercício de regular ação fiscalizadora. A denúncia espontânea da infração impede a aplicação é deste

tipo de penalidade, desde que, se for o caso, acompanhada do pagamento do tributo devido, da respectiva correção monetária e acréscimos legais pertinentes.

- observa que o artigo 138 do CTN, refere-se à exclusão da responsabilidade pela infração. Como multa de mora não decorre de infração, mas da mora de cumprimento de obrigação, sua aplicabilidade não fica obstada pelo que dispõe a lei complementar no artigo aqui discutido;

- que é irrelevante discutir, como faz o impugnante, a espontaneidade no cumprimento da obrigação, mesmo que fora do prazo, tampouco o tratamento dado às microempresas, de vez que o fato gerador da imposição da penalidade é a não apresentação da declaração no prazo previsto no Regulamento, como se depreende do disposto no artigo 999, II, "a" supracitado.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

> "IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOA JURÍDICA
> MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A declaração de rendimentos IRPJ, tem sua apresentação anual obrigatória, nos termos e prazos estabelecidos pela administração do imposto, sujeitando o infrator à sanção prevista no artigo 984 do RIR/94, em não se apurando imposto devido.
>
> AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância em23/06/96, com ela não se conformando interpôs em tempo hábil, o recurso voluntário de fls.18/19, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado em síntese, nos mesmos argumentos da peça impugnatória.

Processo nº. : 13603.000394/96-29
Acórdão nº. : 104-15.529

Em 18/10/96, o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Sërgio Marques de Almeida Roff, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Belo Horizonte - MG, apresenta as Contra-Razões ao Recurso Voluntário, que, em síntese, são as seguintes:

- que a obrigatoriedade da apresentação anual de rendimentos nos prazos fixados, inclusive para as microempresas, decorre da Lei nº 8.541/92;

- que por seu turno, a falta de apresentação da declaração, ou sua apresentação fora do prazo, sujeita o Contribuinte à aplicação de multa, variável pela existência ou não de débito;

- que quanto a aplicação do artigo 138 do CTN, ou seja, da existência de hipótese da chamada denúncia espontânea, essa inocorre e é incabível;

- que conforme textual disposição, o referido dispositivo afasta as penalidades pela denúncia espontânea da infração, desde que, se for o caso, seja acompanhada do pagamento integral do tributo devido, com juros e correção monetária - que nada acresce e apenas recompõe o valor da moeda - antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizadora relativa à infração denunciada, ou seja, afasta as penalidades e seus eventuais agravamentos que seriam ou poderiam ser aplicadas ao denunciante em decorrência de uma ação fiscal e diretamente relacionadas com a obrigação fiscal;

- que pelo princípio geral do direito e, tal e qual comparado magistralmente pelo Mestre Aliomar Baleeiro, o agente arrependido (o contribuinte "denunciante") deverá responder pelos atos já praticados, no caso, pela mora ou descumprimento já incorridos,

sujeitando-se, portanto, a todos os seus jurídicos e legais efeitos (pagamento da multa devida);

- que de outra forma, será dar injustificadamente beneficio ao Contribuinte faltoso, com apologia do procedimento de contumaz descumprimento dos prazos e obrigações fiscais, permitindo que fique ao arbítrio do Contribuinte o **se, quando** e **de que forma** pagar os seus tributos e/ou prestar informações já devidas por Lei ao Poder Público sobre seus bens, atos e negócios, o que, por si só, já configura ilegalidade e lesividade claras à Ordem e à Economia Pública, sem embargo de tornar letra morta o princípio de direito , de ordem pública, que determina que toda a obrigação deverá ter um tempo para seu pagamento, sob pena de, à sua falta, a exigibilidade do cumprimento ser imediata, princípio representado em matéria fiscal pelo artigo 160 do CTN, o qual determina que a Lei fixará os prazos para as obrigações fiscais, sem o que ele será de 30 dias, findos os quais, serão devidos todos os acréscimos e penalidades previstas (CTN) art.161);

- que assim, a imposição da multa em comento é conseqüência da correta aplicação da norma legal vigente, a qual aliás, é claríssima, desde longa data, em fixar que a multa por falta ou apresentação da declaração a destempo é devida ainda que o tributo tenha sido integralmente pago, pouco importando, no caso, se o pagamento se efetuou de forma espontânea ou forçada - onde o legislador não distingue, não é lícito ao intérprete fazê-lo;

- que não bastasse isso, não se pode olvidar que a penalidade relativa às obrigações acessórias, tão somente pelo descumprimento, deixa de ser mera penalidade para ter a mesmíssima tipificação jurídica de obrigação principal atribuída ao tributo relativo à denúncia, obrigação principal essa cujo cumprimento, conforme ressai do artigo 138 do CTN, não fica dispensado.

É o Relatório.

Processo nº. : 13603.000394/96-29
Acórdão nº. : 104-15.529

V O T O

Conselheiro LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno da aplicabilidade de multa prevista no artigo 984 do RIR/94, quando o Contribuinte entrega a declaração de rendimentos do exercício de 1994, ano-calendário 1993, em atraso.

Inicialmente, é de se esclarecer que todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, registradas ou não, inclusive as firmas e empresas individuais a elas equiparadas e as filiais, sucursais ou representações no País das pessoas com sede no exterior, estejam ou não sujeitas ao pagamento do imposto de renda, estão obrigadas a apresentar declaração de rendimentos como pessoa jurídica. Incluem-se nessa obrigação as sociedades em conta de participação, bem como as microempresas de que trata a Lei nº 7.256/84.

Quanto ao argumento da recorrente em eximir-se da multa aplicável em face do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, entendo não merecer guarida. O que ali se cogita é a dispensa da multa punitiva, no caso de denúncia espontânea, em relação a obrigação tributária principal, ligada diretamente ao imposto. Este, entretanto, não é

o caso dos autos, visto que a multa lhe é exigida em decorrência do descumprimento de obrigação acessória.

Assim, a pretensa denúncia espontânea da infração, para se eximir do gravame da multa com suposto amparo do artigo 138 CTN, não se verifica no caso dos autos, porque a suposta denúncia não tem o condão de evitar ou reparar o prejuízo causado com a inadimplência no cumprimento da obrigação tributária acessória, pois o atraso na entrega da declaração de rendimentos se torna ostensivo com o decurso do prazo legal fixado para a sua entrega tempestiva, não havendo , no caso, fato desconhecido da autoridade tributária que se pudesse amparar pelo instituto da denúncia espontânea.

O ato ilícito (contrário à lei) é sancionável de várias formas. O ilícito penal, por exemplo, é punível com restrição à liberdade do agente criminoso (reclusão, detenção, prisão simples) ou com pena pecuniária (multa). A sanção penal expressa em multa, não é tributo. Igualmente, não constituem tributos as sanções administrativas e civis, quando o particular é condenado a entregar dinheiro ao Estado.

A palavra ilícito empregada pela lei significa, como nos ensina o mestre Aurélio, proibido pela lei, ilegítimo, contrário à moral ou ao direito. No caso em julgamento a suplicante ao deixar de apresentar sua declaração de rendimentos no prazo fixado pelas normas reguladoras cometeu uma ilicitude , ou ilegalidade.

A penalidade aplicada não tem características de tributo como define a legislação e nem foi aplicada com base em qualquer contraprestação contida dentro de seu conceito, logo todas as alegações e julgados apresentados, por se referirem a tributos ou multas aplicadas sobre eles, ficam sem efeito.

Todavia, o poder de ofício nos arrasta no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal quanto a legalidade da multa aplicada nos autos.

Inicialmente, é de se esclarecer que este Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que as microempresas não estavam sujeitas à multa pela entrega intempestiva da declaração de rendimentos, ou, ainda, pela falta de sua apresentação, uma vez que, por expressa disposição legal, estava desobrigada do cumprimento de obrigações acessórias, sendo a entrega da declaração de rendimentos uma delas. Assim, entendeu este Conselho não ser aplicável qualquer multa pela falta da entrega da declaração ou a sua entrega intempestiva.

Entretanto, por força do artigo 52 da Lei nº 8.541/92, as microempresas tornaram-se obrigadas à apresentação da declaração de rendimentos.

A partir de 1º de janeiro de 1995, a Lei nº 8.981, através de seus artigos 87 e 88, instituiu, *in verbis* :

> "Art. 87 - Aplicar-se-ão às microempresas, as mesmas penalidades previstas na legislação do imposto de renda para as demais pessoas jurídicas.
>
> "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".

Vê-se nos autos que o enquadramento legal do lançamento para a exigência da multa de 97,50 UFIR é o artigo 999, inciso II, alínea "a" do RIR/94, que dispõe que nos

casos de apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo é de se aplicar a multa prevista no artigo 984 desse mesmo Regulamento.

Dispõe o artigo 984 do RIR/94, que tem como fulcro legal o artigo 22 do Decreto-lei nº 401/68 e o artigo 3º, inciso I da Lei nº8.383/91, *in verbis* :

> "Art. 984 - Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica".

Diante das transcrições acima, pode-se chegar às seguintes conclusões:

- que a multa prevista no artigo 984 do RIR/94 só pode ser aplicável quando não houver penalidade específica para a infração detectada pelo fisco;

- que somente a partir de 1º de janeiro de 1995, é que as microempresas estariam sujeitas às mesmas penalidades previstas para as demais pessoas jurídicas;

- que no caso da falta ou entrega intempestiva da declaração , por força legal a penalidade aplicável é aquela estabelecida na alínea "a" do inciso I do artigo 999 do RIR/94 - "de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago".

- que se o dispositivo legal, anteriormente citado, prevê a aplicação de multa específica para a entrega intempestiva da declaração de rendimentos, essa é a multa a ser aplicável;

- que se no caso de microempresas não há imposto devido na declaração, é óbvio que não há base de cálculo para a multa. Logo, é de se perceber que a multa não há de ser exigida;

- que somente a lei pode dispor sobre penalidades. Assim, entendo que um dispositivo regulamentar, como é o caso da alínea "a" , do inciso II, do artigo 999 do RIR/94, não poderia dispor sobre nova hipótese de penalidades.

Finalmente, para corroborar o entendimento expendido no presente voto, baixou-se dispositivo legal dispondo sobre a aplicação de multa na entrega intempestiva de declaração de rendimentos, provando, pois, a fragilidade da disposição regulamentar.

Diante do exposto, e por ser de justiça, entendo não ser aplicável ao caso a multa exigida no lançamento, razão pela qual voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de outubro de 1997

LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA