



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Recurso nº : 11.532
Matéria : IRPF - EXS.: 1994 e 1995
Recorrente : SEBASTIÃO CÂNDIDO DA SILVA
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 13 DE JUNHO DE 1997
Acórdão nº : 102-41.838

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - Em obediência ao art. 97, inciso V do C.T.N, é inaplicável a disposição contida na alínea "a" do inciso II do art. 999 do RIR/94.

A PARTIR DE JANEIRO DE 1995, com a entrada em vigor da Lei nº 8.981/95, à apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeitará a pessoa física a multa mínima de 200 UFIR.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEBASTIÃO CÂNDIDO DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Vencidos os Conselheiros Júlio César Gomes da Silva e Maria Goretti Azevedo Alves dos Santos.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 AGO 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Acórdão nº : 102-41.838
Recurso nº : 11.532
Recorrente : SEBASTIÃO CÂNDIDO DA SILVA

RELATÓRIO

SEBASTIÃO CÂNDIDO DA SILVA, C.P.F-MF nº 266.966.906-97, residente e domiciliado à Av. Quarenta e Cinco A, nº 75, Ituiutaba - MG, inconformado com a decisão de primeira instância, na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos da Notificação de Lançamento de fls. 01, do contribuinte se exige **multas** por ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF, exercício de 1994, ano-calendário 1993 de R\$ 80,80 e exercício 1995, ano calendário 1994 de R\$ 165,74.

O enquadramento legal indicado são os seguintes dispositivos legais: Lei nº 8.981 de 20/01/95, art. 88; RIR/94 aprovado pelo Decreto 1.041 de 11/01/94, art. 889, art. 999, inciso II, alínea "a", c/c art. 984; Lei nº 9.250 de 26/12/95, art. 2º.

Impugnação às fls. 11/12.

A autoridade julgadora "a quo" manteve o lançamento em decisão de fls. 20/24, assim ementada:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS -PESSOA FÍSICA
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A
espontaneidade de que trata o artigo 138 do CTN não obsta a aplicação de multa de mora."

Cientificado em 08/10/96 (AR de fls. 27), dentro do prazo legal, apresentou o recurso anexado às fls. 30/35, alegando, em síntese:

- o recorrente não cometeu nenhum crime grave contra a Fazenda Nacional que pudesse justificar procedimento fiscal que antecederesse o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Acórdão nº : 102-41.838

momento da efetivação da entrega da declaração. Não houve a indispensável intimação preliminar;

- o procedimento fiscal adotado desrespeitou as disposições contidas no art. 138 do C.T.N.;

- que o art. 138 do C.T.N aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais;

- a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação quer das multas ditas "isoladas".

Transcreve lições de Sacha Calmon Navarro Coelho, Fábio Fanuchi e de Aliomar Baleeiro. Tece considerações sobre:

a) obrigações principais e acessórias ;

b) natureza jurídica da multa;

c) entendimentos adotados , a respeito da matéria, pelas fazendas federal, estadual e municipal.

Copia citação de Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido de que ocorrendo denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo, como juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta ou exigida do contribuinte.

Finaliza pedindo o cancelamento do crédito tributário.

Consta às fls. 38/39, contra-razões do Procurador da Fazenda Nacional.

É o Relatório. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Acórdão nº : 102-41.838

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A primeira multa questionada, pela recorrente, é disciplinada pelo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11/01/94, nos seguintes 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 n°s 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8°);

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 devido;"(grifei)

O citado artigo 984 assim dispõe:

"Art. 984- Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica (Decreto-lei n° 401/68, art. 22, e Lei n° 8.383/91, art. 3°, I)."(grifei)

A obrigação de apresentar a declaração de rendimentos, neste exercício, está prevista no art. 12 da Lei nº 8.383/91, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 094 de 30/11/93, art. 1º, inciso VI. Sendo o recorrente proprietário de microempresa estava obrigada entregá-la. Quanto a isso não há dúvida. O problema está com relação a aplicação da multa pelo atraso na sua entrega, pois os dispositivos legais que tratam da matéria determinam:

Decreto-lei nº 1.967 de 23/11/82 :



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Acórdão nº : 102-41.838

*"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". (grifei)*

Este artigo foi repetido no art. 8º do Decreto-lei nº 1.968 de 23/11/82:

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 do prazo fixado, aplicar-se-á a multa de 1% (um por cento) ao mês **sobre o imposto devido**, ainda que tenha sido integralmente pago". (grifei)*

Disso, têm-se que esta forma de **penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido**. Como da declaração de rendimentos, apresentada pelo recorrente, não resulta em imposto devido, inexistente multa.

Resumindo, neste ano calendário, a multa própria para atraso na entrega da declaração de rendimentos é a do art. 999 do RIR/94, inicialmente transcrita, **cujas base é o imposto devido**, portanto, inaplicável a multa do artigo 984 do RIR/94, por ser pertinente **as infrações sem penalidade específica**.

Com relação ao enquadramento legal apontado, **têm-se que a alínea "a" do inciso II do art. 999, é inaplicável no ano calendário de 1993, porque, até então, não havia disposição legal que desse suporte a esta exigência**. Aplicar-se a multa, sem lei anterior que a defina, é ferir o comando do art. 97 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 Código Tributário Nacional, que assim disciplina:

*"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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25

Acórdão nº : 102-41.838

Insista-se, MULTA é uma penalidade pecuniária e como tal deve estar definida em lei. O regulamento do imposto de renda não tem esta característica como bem ensina HELY LOPES MEIRELLES, em seu livro Direito Administrativo Brasileiro, 7º 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 “.

Continua, ainda, o renomado autor na 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 extravar da lei, é irritado 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.”*

Por tudo isso, não pode prosperar a cobrança da multa de R\$ 80,80 aplicada pelo atraso da entrega da declaração de rendimentos pertinente ao exercício de 1994, ano-calendário 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Acórdão nº : 102-41.838

Mesma sorte não leva, a multa aplicada pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1995, ano-calendário 1994, pois com a entrada em vigor da Lei nº 8.981, de 20/01/95, cujos efeitos começaram a produzir-se a partir de primeiro de janeiro de 1995 (art. 116), esta 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.

Para que não pairasse dúvida sobre a aplicação do citado dispositivo em 06/02/95, a Coordenação do Sistema de Tributação expediu o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 07 que assim declara:

"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 a exercícios anteriores a 1995 aplica-se a penalidade prevista na legislação vigente à época em que foi cometida a infração."

Entendimento este que já constou nas instruções para preenchimento da declaração de ajuste Exercício de 1995, página 28, sob o título "Declaração entregue fora do prazo."

Nos termos do inciso III do art. 1º da Portaria 105/94, o recorrente estava obrigado a apresentar a declaração de rendimentos relativa ao exercício, aqui



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13687.000152/96-25
Acórdão nº : 102-41.838

discutido, até 31/05/95, prazo este fixado nas Instruções Normativas SRF números 105/94, 20/95 e Portaria MF 130/95.

Diante disso, ao fazê-lo extemporaneamente, pertinente é a aplicação da multa, equivalente a 200 UFIR, pelo atraso.

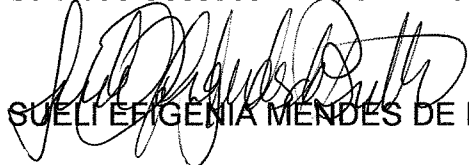
A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 Código Tributário Nacional, argüida pelo recorrente é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de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

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que enquadram-se nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma "obrigação de fazer", necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito uma penalidade pecuniária.

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos **a infração ao dispositivo legal já aconteceu** e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa.

Isto posto VOTO no sentido de conhecer o recurso, por tempestivo, para no mérito dar-lhe provimento parcial, excluindo a multa pelo atraso na entrega da declaração pertinente ao exercício de 1994, ano calendário de 1993 no valor de R\$ 80,80.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 1997.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO