



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CDR..

Sessão de 27 de novembro de 1990

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.105

Recurso nº RD/106-0.029

Recorrente HELGA KLUG DA SILVA

Recorrido SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

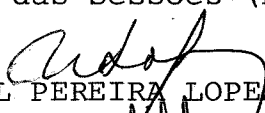
IRPF - FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA - MULTA.

A falta de antecipação de imposto de renda na fonte, relativa ao 3º trimestre de 1983, com prazo para recolhimento até 31.10.90, fez incidir a multa de 50%, prevista no § 1º, do art. 7º, do Decreto-lei nº 2.065/83.

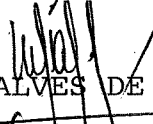
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HELGA KLUG DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

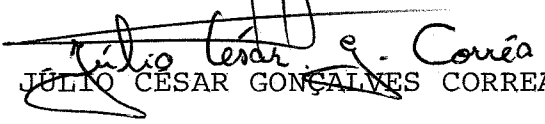
Sala das Sessões (DF), em 27 de novembro de 1990.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA

- RELATOR


JULIO CÉSAR GONÇALVES CORREA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamentos os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JOÃO BATISTA GRUGINSKI, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, AQUILES RODRIGUES DE OLIVEIRA, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, MARIAM SEIF e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Cons. LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13814-000.207/85-14

RECURSO Nº: RD/106-0.029

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-01.105

RECORRENTE HELGA KLUG DA SILVA

R E L A T Ó R I O

Inconformada com o decidido no Acórdão nº 106-0.893, de 18.06.86, a contribuinte HELGA KLUG DA SILVA apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

2. A controvérsia refere-se ao exercício de 1984, ano-base de 1983.

3. Em 02.04.84 a contribuinte apresentou sua declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1984, acusando o imposto a pagar de Cr\$ 104.400,00, em 6 quotas de Cr\$ 21.224,00 cada uma, uma vez aplicado o coeficiente de 0,2033.

4. Do total de Cr\$ 5.350.000,00 de rendimentos classificados na cédula "C", Cr\$ 500.000,00 haviam sido recebidos de pessoa jurídica, com desconto do imposto na fonte no valor de Cr\$ 40.000,00. Os restantes Cr\$ 4.850.000,00, tidos como recebidos de "Diversos", não sofreram tributação na fonte.

5. Em 28.12.84 foi emitida a "Notificação de Multa e Juros", relacionando a antecipação devida e não efetuada de Cr\$ 727.500,00, a qual, corrigida, atingiu Cr\$ 1.941.333,00.

6. Calculou-se a multa de 50%, com base nos arts. 726 e 728, II, e § 2º do RIR/80 c/c o art. 7º, § 1º do Decreto-lei nº 2.065/83, no

Acórdão nº-CSRF/01-01.105

montante de Cr\$ 970.666,00 ($= 1.941.333,00 \times 50\%$), mais os juros de Cr\$ 232.959,00, totalizando Cr\$ 1.203.625,00. Para o vencimento em 31.01.85, foi fixado o valor de Cr\$ 718.292,00, correspondendo à multa reduzida em 50% mais os juros ($970.666 \div 2 = 485.333 + 232.959$).

7. Em 01.02.85 a contribuinte ofereceu a impugnação de fls. 01/04. Alegou que, de acordo com a comprovação anexa (fls.05), somente no 3º trimestre de 1983 foi ultrapassado o piso de incidência para o recolhimento antecipado, que era de Cr\$ 330.000. Assim, a "antecipação devida" seria de Cr\$ 581.700 e não de Cr\$ 727.500. Questionou, também, os juros calculados até janeiro de 1985 sobre imposto já regularizado em março de 1984. Expôs o mesmo raciocínio em relação à correção monetária. Sobre a multa diz que a notificação invocou o art. 728, II, do RIR/80. Entende que não cabia a multa de ofício, porque não ocorreu falta de declaração nem declaração inexata, além de que a exigência era feita exclusivamente com base em "simples conferência dos elementos que integram a declaração", em "simples revisão interna", casos em que não cabia a multa de ofício, conforme jurisprudência administrativa citada.

8. A decisão de primeiro grau (fls. 18/19) reconheceu que a antecipação devida e não efetuada era de, apenas, Cr\$ 581.700,00, a qual, corrigida, deu Cr\$ 1.552.266,00, proporcionando a multa de Cr\$ 776.133,00. Reduziu os juros a 2% sobre a antecipação não efetuada e aplicou juros de 1% a m. sobre a multa, a partir de fevereiro/85, além de correção monetária da multa.

9. No seu recurso voluntário a contribuinte argumentou na linha de sua defesa inicial. Aduziu mais que a invocação do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065/83 — não capitulado nas notas impugnadas — não procede, porque o diploma é de 26.10.83 e não pode ser aplicável para agravar sanções referentes a fatos pretéritos, menos ainda em seu art. 7º que tem aplicação prevista a partir de 1º de janeiro de 1984. Ademais, seu § 1º fixa a multa de mora em 20% e o caso, como demonstrado, não é de lançamento de ofício.

10. O acórdão questionado excluiu a exigência dos juros de mo



Acórdão nº-CSRF/01-01.105

ra calculados sobre o valor da antecipação não efetuada e manteve o restante.

11. Ciente do acórdão em 06.09.86 a contribuinte, em 23 de setembro de 1986, interpôs o recurso especial suscitando dissídio jurisprudencial, juntando cópias de vários acórdãos tidos por divergentes.

12. Pelo despacho de fls. 96/103, o então Presidente da Colenda 6ª Câmara admitiu o recurso ao reconhecer a divergência, apenas, em relação ao Acórdão nº 105-1.003, assim ementado:

"MULTA - Falta de antecipação do imposto - A pessoa física que deixa de efetuar a antecipação do imposto sobre rendimentos auferidos de outra pessoa física, em valor igual ou superior ao fixado em lei, sujeita-se à multa equivalente a 20% do valor que deixou de recolher antecipadamente.

Reduz-se, para 10% (dez por cento), o percentual da multa aplicada se o contribuinte apresentou declaração de rendimentos com direito a restituição do imposto."

13. Dentro do prazo a Fazenda Nacional ofereceu as contra-razões de fls. 104/105, por seu Procurador junto à 6ª Câmara, propugnando pela manutenção da multa de 50%.

É o relatório.



Acórdão nº -CSRF/01-01.105

V O T O

Conselheiro WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, Relator:

A obrigação imposta às pessoas físicas de efetuarem antecipações trimestrais do imposto de renda sobre rendimentos percebidos de outras físicas vem do Decreto-lei nº 1.705, de 23.10.79, consolidado, no particular, no art. 634 do RIR/80.

Esse mesmo Decreto-lei, no seu art. 3º, estabeleceu que a falta ou insuficiência de recolhimento da antecipação sujeitava o contribuinte à multa de 30% (trinta por cento) sobre o montante não recolhido no prazo devido.

Evidentemente, essa multa de 30% não era compensatória ou monetária, mas sancionatória de comportamento omissivo, tendente a induzir os contribuintes a promoverem as antecipações nas condições e nos prazos da lei.

Por conseguinte, se o Fisco verificasse o descumprimento do preceito legal só poderia exigir a multa em lançamento de ofício, na medida em que não se tratava de imposto devido com base na declaração de rendimentos, em função dos rendimentos anuais, mas de fato gerador passível de ocorrer a cada três meses, no próprio ano-base. No máximo, o imposto antecipado ensejava compensação com o devido na declaração de rendimentos. Veja-se que, no caso presente, o Fisco parece ter-se guiado pela declaração de rendimentos e acabou errando no montante da antecipação devida e não efetuada, visto que a declaração não fornecia elementos para se determinar a antecipação devida ou não devida em cada trimestre.

Não foi por outra razão que a citada multa foi incluída no Capítulo das Multas de Lançamento de Ofício do RIR/80, mais precisamente no § 7º do seu art. 728.

Posteriormente, adveio o Decreto-lei nº 1967, de 23 de novembro de 1982, cujo, art. 16 dispôs:



Acórdão nº-CSRF/01-01.105

"Art. 16 - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento ex-officio, acrescida, em qualquer dos casos juro de mora.

Parágrafo Único - A multa de mora de vinte por cento será reduzida a dez por cento se o contribuinte efetuar o pagamento do imposto dentro do exercício financeiro em que for devido."

Porém, este Decreto-lei só cuidou das antecipações, duodécimos ou quotas devidos pelas pessoas jurídicas, nada tendo a ver com a hipótese do art. 1º do Decreto-lei nº 1.705/79.

Na mesma data, isto é, em 23.11.82, foi editado o Decreto-lei nº 1.968, com o art. 7º do teor seguinte:

"A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou de quota deste, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento ex-officio, acrescida em qualquer dos casos, de juros de mora.

Parágrafo Único - A multa de mora de vinte por cento será reduzida a dez por cento se o contribuinte efetuar o pagamento do imposto dentro do exercício em que for devido".

Contudo, também este Decreto-lei não cuidou especificamente das antecipações criadas pelo art. 1º do Decreto-lei número 1.705/79.

Finalmente, o Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, trouxe o art. 7º com a seguinte redação:

"Art. 7º - As alíquotas previstas no artigo 7º do Decreto-lei nº 1.642, de 7 de dezembro de 1978, e no § 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.705, de 23 de outubro de 1979, ficam alteradas para vinte por cento, aplicando-se aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1984.

§ 1º - A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto de renda na fonte e da antecipação referida no art. 1º do Decreto-lei nº 1.705, de 23 de outubro de 1979, sujeitará o infrator à multa de mora de vinte

Acórdão nº -CSRF/01-01.105

te por cento ou à multa de lançamento ex-officio, acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

§ 2º - A multa de mora será reduzida a dez por cento se o pagamento do imposto for efetuado dentro do exercício em que for devido."

Este o texto legal aplicável à hipótese dos autos.

Observe-se que a Notificação de fls.06 indicou como aplicáveis as penalidades:

a) do art. 726 do RIR/80: juros de mora;

b) do art. 728, II, do RIR/80: multa de 50%, sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta da declaração e nos de declaração inexata...

c) Art. 7º, § 1º do Decreto-lei nº 2.065/83: ver transcrição acima.

Obviamente há imperfeição técnica nessa capitulação legal, que se poderá compreender pelo fato de ter sido utilizado formulário impresso adaptável a situações como a dos presentes autos e outras de feição aproximada.

Nem os juros de mora são penalidade, na exata acepção do termo, nem o art. 728, II, do RIR/80 é aplicável à espécie, por não ser cumulativo com o art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83. Antes são eles mutuamente excludentes.

No caso do art. 728, II, há de haver diferença de imposto a cobrar. Não assim na hipótese do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Se há diferença de imposto a lançar, com base nos pressupostos legais do art. 728, II, efetua-se lançamento de ofício, com a multa de 50% calculada sobre o imposto.

Se não há diferença de imposto a lançar mas houve insuficiência da



Acórdão nº-CSRF/01-01.105

antecipação referida no art. 1º do Decreto-lei nº 1.705/79, cobra-se multa do lançamento de ofício (ou de mora, conforme veremos adiante).

No caso do art. 728, II, os pressupostos de fato do lançamento e da respectiva multa, eleitos pelo legislador, são a falta de declaração e a declaração inexata. No caso do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83, os pressupostos são a falta ou insuficiência de recolhimento de imposto de renda na fonte ou da antecipação referida.

Pode dar-se o caso de um contribuinte ter 100 a antecipar e haver antecipado apenas 50, não incluindo a diferença na própria declaração de rendimentos. Em relação aos 50 não antecipados nem incluídos na declaração, incide o art. 728, II, do RIR/80. Se tinha 100 a antecipar, antecipou 50 e incluiu os 100 na declaração, incide o art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83 sobre os 50 não antecipados. Se tinha 100 a antecipar, nada antecipou e incluiu apenas 50 na declaração, sobre os 50 não antecipados e não incluídos na declaração incide o art. 728, II, do RIR/80 e sobre os 50 não antecipados mas incluídos na declaração incide o art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83.

A multa de lançamento de ofício do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83 é da mesma natureza da multa prevista no art. 3º do Decreto-lei nº 1.705/79, atrás examinada. O pressuposto de fato, no pertinente às antecipações, é basicamente igual. Só que no art. 3º do Decreto-lei nº 1.705/79 era no percentual fixo de 30%, enquanto que no art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83 não se fixou expressamente percentual. Todavia, como a multa deve ser calculada sobre o imposto não antecipado, somente resta a de 50% do art. 728, II, do RIR/80, ressalvadas as hipóteses de agravamento do inciso III e §§ 1º e 2º do mesmo art. 728.

Em suma, o que houve foi criação de nova hipótese de incidência das multas de lançamento de ofício, a par das já existentes na lei.

Além da nova hipótese de incidência das multas de lançamento de ofício (embora sem lançamento de imposto), o art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83 também criou novas hipóteses de incidência da

Acórdão nº-CSRF/01-01.105

multa de mora.

Evidentemente, a multa de lançamento de ofício e a multa de mora do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83 não podem ser aplicadas concomitantemente. Ou uma ou outra.

O fato de a multa de mora de 20% poder ser reduzida a 10% se o pagamento do imposto for efetuado dentro do exercício em que for devida a antecipação, ou o recolhimento na fonte, afasta cogitações em torno da aplicação dessa multa específica nos casos de atraso no pagamento da multa de lançamento de ofício se tiver sido esta a aplicada.

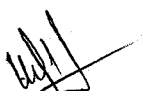
A meu ver, as multas de lançamento de ofício ou de mora do referido art. 7º só podem conviver se entendidas da forma seguinte:

a) Se o contribuinte não efetuar a antecipação no prazo, mas realizá-la no exercício em que é devida, espontaneamente, a multa é a de mora de 10%.

b) Se o contribuinte não efetuar a antecipação no prazo, nem no exercício em que é devida, mas realizá-la antes da apresentação da declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ao ano-base em que a antecipação era devida, de forma espontânea, a multa é a de mora de 20%.

c) Se o contribuinte não efetuar a antecipação e incluir os rendimentos na declaração do exercício correspondente, cometeu, de forma irremediável, a infração consistente na falta de antecipação. Aí a multa é a do lançamento de ofício.

Assim, as multas de mora, de 10% ou de 20%, pressupõem que houve antecipação, embora com atraso. Já a inclusão dos rendimentos cujo imposto deveria ter sido antecipado, na declaração, caracterizam, definitivamente, a falta de antecipação. Os rendimentos, incluídos na declaração de rendimentos, por iniciativa do contribuinte, permitem concluir que foram tributados, mas não antecipa-

 Q. 7.

Acórdão nº-CSRF/01-01.105

damente.

Consoante se demonstrou acima, a inclusão, na declaração, dos rendimentos cujo imposto deveria ter sido antecipado, a fasta a hipótese do lançamento de ofício com a multa de 50% do artigo 728, II, do RIR/80, mas não elide a exigência, da multa do lançamento de ofício do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83, eis que a respectiva hipótese de incidência ficou caracterizada de mo do irretorquível.

Cumpra agora, examinar a hipótese de o contribuinte' não promover a antecipação do imposto e sofrer ação fiscal antes da época própria para apresentar sua declaração de rendimentos, na qual viria ou não a incluir os rendimentos.

Nesse caso não cabe, a meu juízo, cogitar da incidência do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83. Como se cuidará de cobrar imposto cujo prazo para antecipação está vencido, a solução é o lançamento de ofício, do imposto com a multa de 50% do artigo 728, II, do RIR/80, se não houver circunstâncias agravantes. Todavia, se for entendido preferível aplicar o art. 7º em questão, também se exigirá o imposto e a multa de ofício. Fora de questão cobrar-se, apenas, a multa de 50%, deixando-se de lado o imposto.

Pois, não pode haver dúvidas de que, na espécie, cabe a ação fiscal, contra ela não prevalecendo pretensão do contribuinte de pagar espontaneamente, com atraso, acrescentando a multa de mora de 10% ou de 20%. A infração estará caracterizada e a espontaneidade eliminada.

Por outro lado, estando em causa tributação no exercício de 1984, ano-base de 1983, é indubitosa a aplicabilidade do Decreto-lei nº 2.065, em vigor desde a data de sua publicação em 28.10.83.

Na espécie dos autos não está em questão o princípio

Handwritten signature and initials at the bottom of the page. The signature is on the left, and there are some initials or marks to its right.

Acórdão nº-CSRF/01-01.105

da anualidade ou da anterioridade, emergentes do art. 153, § 29 da Constituição Federal vigente à época.

Não se trata de instituir ou majorar tributo. Tão-somente se cuida de antecipar tributo compensável na posterior declaração de rendimentos.

Por outro lado, a instituição de multas fiscais não tem a ver com o princípio da anualidade, que é reservado aos tributos eleitos pelo legislador.

A Contribuinte, no caso vertente, deixou de fazer a antecipação devido no 3º trimestre de 1983, prazo de recolhimento encerrado em 31.10.83, quando já estava em vigor o Decreto-lei nº 2.065/83.

O acórdão paradigma que serviu de base para admissão do recurso especial, de nº 105-1.003, versou antecipação de imposto idêntica à discutida nestes autos, mas relativa ao exercício de 1983, ano-base de 1982.

Claramente não lhe seriam aplicáveis as multas do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065/83, a não ser por força do princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, "c").

A multa aplicada foi a de 30%, do art. 728, II, do RIR/80.

Verificou-se no entanto, que o contribuinte sofrera' retenções na fonte que ultrapassaram o imposto devido, ensejando, inclusive, direito à restituição de imposto.

Por esse motivo invocou-se o art. 7º e §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 2.065/83, entendendo-se que ali se autorizava a redução da multa de mora a 10% se o pagamento do imposto fosse efetuado dentro do exercício em que era devido, hipótese a que se adequava o caso em exame.

Q. 3.

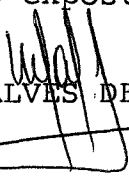
Acórdão nº-CSRF/01-01.105

Com a devida vênia, cometeram-se graves equívocos, valendo ressaltar os dois mais notórios:

Primeiro: a circunstância de ter havido retenções' na fonte que ensejaram imposto a restituir resultou de hipótese de incidência e de fato imponible que não se confundem com a hipótese de incidência e o fato imponible relativos à antecipação trimestral de que se cuida. Nenhum dispositivo legal autoriza a compensação do imposto antecipado pela retenção na fonte com o imposto antecipado pela incidência trimestral.

Segundo: multa de lançamento de ofício não se confunde com multa de mora. Reduzir multa de ofício para o percentual minorado da multa de mora é subtrair bananas de abacaxis. Tecnicamente o que se fez foi excluir a multa de ofício para aplicar a de mora, sendo que a aplicação de multas é vedada ao Conselho.

Por tudo o exposto, nego provimento ao recurso.


WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA - RELATOR  