



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13837.000207/98-61
Recurso nº : 123.142
Matéria : IRPF - EXS.: 1994 e 1995
Recorrente : CARLOS ALBERTO DA SILVEIRA AZEVEDO
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2000
Acórdão nº : 102-44.552

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - EXERCÍCIOS DE 1993 E 1994: Em obediência ao princípio constitucional definido no artigo 5º inciso XXXIX da Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988, é inaplicável à pessoa física a disposição contida na alínea "a" do inciso II do artigo 999 do RIR/94.

EXERCÍCIO DE 1995 E 1996 - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a falta ou a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, quando dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa mínima equivalente a 200 UFIR. (Lei nº 8.981 de 20/01/95 art. 88 § 1º letra "a").

ESPONTANEIDADE: INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN - A entrega da declaração de ajuste é uma obrigação acessória a ser cumprida anualmente por todos aqueles que se encontrem dentro das condições de obrigatoriedade e, independe da iniciativa do sujeito ativo para seu implemento. A vinculação da exigência da multa à necessidade de a procedimento prévio da autoridade administrativa fere o artigo 150 inciso II da Constituição Federal na medida em que, para quem cumpre o prazo e entrega a declaração acessória não se exige intimação, enquanto para quem não a cumpre seria exigida. Se esta fosse a interpretação estaríamos dando tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS ALBERTO DA SILVEIRA AZEVEDO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Daniel Sahagoff (Relator), Valmir Sandri e Mário Rodrigues Moreno. Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ CLOVIS ALVES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 28MAR2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO MUSSI DA SILVA, BERNARDO AUGUSTO DUQUE BACELAR (SUPLENTE CONVOCADO) e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

Recurso nº. : 123.142

Recorrente : CARLOS ALBERTO DA SILVEIRA AZEVEDO

RELATÓRIO

CARLOS ALBERTO DA SILVEIRA AZEVEDO, CPF 024.463.628-18, foi intimado a pagar multa por atraso na entrega das declarações de imposto de renda pessoa física dos exercícios de 1994 e 1995 (fls. 5), contra o que se insurgiu, apresentando a impugnação de fls. 7.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (SP) manteve a imposição de multa, sob o fundamento de que relevar tal penalidade seria premiar o faltoso, em detrimento de quem cumpriu a obrigação a tempo e, mais, que o artigo 138 do C.T.N. seria inaplicável à espécie, porquanto o atraso na entrega da declaração não pode ser fato desconhecido da autoridade tributária.

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Conselho, efetuando o depósito recursal.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

VOTO VENCIDO

Conselheiro DANIEL SAHAGOFF, Relator

A matéria em julgamento se refere a multa por atraso na entrega da declaração de imposto de renda de pessoa física imposta ao contribuinte, que alega não ser a mesma devida por ter ele purgado a mora, antes de qualquer procedimento judicial, invocando em seu favor o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, ou seja:

“Art. 138 A responsabilidade é excluída por 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 de tributo dependa de apuração.

Parágrafo único Não se considere espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Ao interpretar referido artigo e aplicá-lo à hipótese dos autos, há que se destacar a expressão “se for o caso”, da qual se depreende que a responsabilidade por infrações é excluída também nos casos em que a desobediência não implica na falta de recolhimento de tributos, como ocorre com as obrigações acessórias.

Argumentam os que esposam ponto de vista contrário que o instituto de espontaneidade somente seria aplicável a fatos desconhecidos da administração tributária, o que não ocorreria no caso da falta de entrega de declaração no prazo. Outros, ainda, argumentam que a não aplicação da multa nos casos de denúncia espontânea incentivaria o descumprimento de prazos fixados em lei.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

Ambos os argumentos apenas carregam mais água para o moinho da tese de aplicabilidade do art. 138 do CTN: de fato, se a Administração Tributária, possuidora de enorme aparato informático, não consegue identificar, em curto prazo de tempo, os contribuintes faltosos, estes, ante a inércia do Fisco, suprindo a falha, espontaneamente, estão prestando um serviço às Autoridades.

Aliás, parece-nos ser essa a "ratio legis" do dispositivo retro-transcrito: premiar os que, espontaneamente, corrigem a falta de cumprimento das obrigações tributárias, ainda que a destempo e, de outro lado, coibir a inércia e/ou ineficiência do Fisco.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso, cancelando-se a exigência.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2000.


DANIEL SAHAGOFF



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator Designado

O recurso é tempestivo, dele portanto tomo conhecimento, não há preliminar a ser analisada.

Em que pese o bem elaborado voto do nobre relator sua tese em relação aos exercícios de 1995 e 1996.

As multas exigidas relativas aos exercícios de 1993 e 1994 foram exigidas indevidamente; havendo penalidade específica para o atraso na entrega da declaração, art. 727 não poderia ser aplicada a multa do art. 723, ambos do RIR/80, não podendo sustentar a exigência também o art. 999-II "a" do RIR/94, por falta de amparo legal; em sentido contrário estão as multas relativas aos exercícios de 1995 e 1996 que foram exigidas com base no artigo 88 da Lei nº 8.981/95, conversão da MP nº 812 de 30/12/94; analisaremos separadamente as duas hipóteses:

QUANTO ÀS MULTAS RELATIVAS AOS EXERCÍCIO DE 1993 e 1994:

Para melhor decidirmos a lide transcrevamos a legislação aplicada:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

"Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o define, **nem pena**, sem prévia cominação legal. (grifei)

RIR/94 aprovado pelo Decreto 1.041/94

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 8.383/91, art. 3º, I)

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);

b) de um por cento ao mês ou fração sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se o contribuinte, espontaneamente, indicar rendimentos que omitira em sua declaração, depois de encerrado o prazo de entrega (LEI 2.354/54, ART. 32, "b");

c) omissis

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."

Analisando a legislação supra verificamos que para os casos de falta de apresentação declaração ou sua apresentação com atraso, existe penalidade específica não podendo portanto ser aplicada a penalidade do artigo 984 por ser genérica.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

Esta forma de penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido. Como a declaração de rendimentos apresentada não apresenta imposto, inexistente multa.

Sobre a matéria transcrevo parte do voto da eminente Conselheira Sueli Efigênia Mendes Mendes de Britto no acórdão 102-40.407 de 11.07.96, acolhido por unanimidade.

“Com relação ao enquadramento legal apontado, têm-se que a alínea “a” inciso II do art. 999, é inaplicável ao ano calendário de 1993, porque, até então, não havia disposição legal que desse suporte a esta exigência. Aplicar-se multa, sem lei anterior que a defina, é ferir o princípio constitucional indicado.” A conselheira indicou o princípio constitucional acima citado.”

A multa aplicada é uma penalidade pecuniária e como tal deve estar prevista em lei. O Regulamento do Imposto de Renda não tem essa característica como ensina o ilustre mestre HELY LOPES MEIRELLES, em seu Direito Administrativo Brasileiro, 7ª Edição, página 155:

“Os regulamentos são atos administrativos, posto 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.”

“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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

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 de o Regulamento do Imposto de Renda ter sido aprovado por um decreto não lhe confere atributos de lei, como ensina o mesmo autor, na página 155 da mesma obra:

“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.”

Concluindo, até a edição da Lei nº 8.981/95 somente poderia ser exigida a multa proporcional visto ser específica para o caso para a falta ou atraso na entrega da declaração, não havendo previsão legal para a exigência de multa quando da declaração não resultasse imposto devido.

“MULTA RELATIVA AO EXERCÍCIO DE 1995 ANO-BASE DE 1994:

Quanto ao mérito para melhor decidirmos a questão transcrevamos a legislação:

Legislação instituidora da penalidade aplicada.

A Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1996, teve origem na Medida Provisória nº 812 de 30 de dezembro de 1994.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

CAPÍTULO VIII

DAS PENALIDADES E DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

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 devido, ainda que integralmente pago.

II. - à 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.

Art. 116 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1995.

§ 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.”

Da leitura do dispositivo legal instituidor da multa, no caso de declaração de que não resulte imposto devido (inciso II.) podemos interpretar que será aplicada a todas as pessoas físicas, em duas hipóteses, a saber:

1. A primeira hipótese; **falta de apresentação da declaração de rendimentos:**

a) atendendo o contribuinte a intimação para regularização da obrigação acessória, com a devida entrega da declaração dentro do prazo nela prevista, será aplicada uma multa de valor equivalente a no mínimo 200 (duzentas) UFIR, ou o dobro da aplicada da aplicada anteriormente; se reincidente;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

b) não atendendo a intimação dentro do prazo fixado na intimação, a multa prevista na letra "b" do § 1º será agravada em cem por cento.

2) A segunda hipótese, **apresentação da declaração fora do prazo fixado:**

a) contribuinte não reincidente - aplica-se a multa de valor equivalente a no mínimo 200 (duzentas UFIR);

b) contribuinte reincidente - aplica-se a multa anteriormente aplicada agravada em cem por cento.

Assim podemos concluir que a multa mínima será aplicada sempre que houver descumprimento da referida obrigação acessória, ou seu cumprimento fora do prazo estabelecido na legislação, aplicando-se a primeira parte do caput do artigo 88 ao descumprimento e a segunda parte ao cumprimento fora do prazo legal.

O fato gerador da multa pelo atraso na entrega da declaração ocorreu no primeiro dia seguinte à data limite para o cumprimento da referida obrigação acessória, quando a referida Lei estava em plena vigência.

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

"I - a multa mínima, estabelecida no parágrafo primeiro 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;"



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

O ato supra, editado com base no artigo 96 do CTN, não criou penalidade alguma apenas interpretou a norma legal já em vigência, ou seja a Lei 8.981/95.

Embora a referida Lei tenha origem na MP nº 8123/94, apenas para argumentar vale ressaltar que as penalidades não estão vinculadas ao princípio previsto no artigo 150-II-b da Constituição Federal de 1988, no presente caso foi a própria lei que expressamente determinou a aplicação dos princípios nela inseridos a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

No momento em que a pessoa física ou jurídica deixou de entregar, no prazo previsto na legislação, a sua declaração de rendimentos e estando sujeito a essa obrigação acessória, surgiram as circunstâncias necessárias para a ocorrência do fato gerador da penalidade aplicada, convertendo-se portanto em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Configurado o descumprimento do prazo legal a multa é devida independentemente da iniciativa para sua entrega partir da contribuinte ou o fizer por força de intimação.

Continuando ainda no Código Tributário Nacional, quanto a espontaneidade:

“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, quanto o montante do tributo dependa de apuração.”

Não se aplica a figura da denúncia espontânea contemplada no artigo supra transcrito, 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 como o decurso do prazo fixado para o cumprimento da referida obrigação acessória.

Sobre o assunto, por oportuno e por aplicável ao presente caso, transcrevo parte do voto da eminente Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, prolatado no Acórdão 102-40.098 de 16 de maio de 1996:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61

Acórdão nº. : 102-44.552

“Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada dentro do prazo fixado pela lei. Sendo esta uma obrigação de fazer, necessariamente, tem que ter um prazo certo para seu cumprimento e por consequência o seu desrespeito sofre a imposição de uma penalidade.”

“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 pelo atraso no descumprimento do prazo fixado em lei.”

A entrega da declaração de ajuste é uma obrigação acessória a ser cumprida anualmente por todos aqueles que se encontrem dentro das condições de obrigatoriedade e independe da iniciativa do sujeito ativo para seu implemento.

A vinculação da exigência da multa à necessidade de a procedimento prévio da autoridade administrativa fere o artigo 150 inciso II da Constituição Federal na medida em que para quem cumpre o prazo e entrega a declaração acessória não se exige intimação enquanto para quem não cumpre seria exigida. Se esta fosse a interpretação estaríamos dando tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente já que todos que se encontrem dentro das condições previstas estão obrigados à apresentação da declaração de ajuste anual e seu cumprimento como já dissemos independe da ação do sujeito ativo. E tem mais estaríamos criando uma obrigatoriedade para o sujeito ativo não prevista em lei já que ela não vinculou a aplicação da multa a quaisquer iniciativas da SRF.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13837.000207/98-61
Acórdão nº. : 102-44.552

Assim conheço o recurso como tempestivo; no mérito voto para dar-lhe provimento parcial, para que sejam excluídas as multas relativas aos exercícios de 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2000.


JOSE CLÓVIS ALVES