



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Recurso nº. : 122.954
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994 e 1995
Recorrente : IRINEU DE SOUZA BUENO NETO
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 08 de novembro de 2000
Acórdão nº. : 104-17.740

IRPJ - EXS. 1994 E 1995 - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA - Incabível a aplicação da multa prevista no artigo 984 do RIR/94, constatada a entrega intempestiva da declaração de rendimentos de pessoa física.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - EXS. 1994 E 1995 - É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente. Não se caracteriza a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRINEU DE SOUZA BUENO NETO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência relativa ao exercício de 1994. Vencidos os Conselheiros Roberto William Gonçalves, José Pereira do Nascimento, João Luís de Souza Pereira e Remis Almeida Estol que proviam integralmente o recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740


MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE
RELATORA

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN e
ELIZABETO CARREIRO VARÃO.





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

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740
Recurso nº. : 122.954
Recorrente : IRINEU DE SOUZA BUENO NETO

RELATÓRIO

IRINEU DE SOUZA BUENO NETO, jurisdicionado pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba - PR, foi notificado à fl. 05, para efetuar o recolhimento relativo à multa por atraso na entrega da declaração referente aos exercícios de 1994 E 1995.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação tempestiva, fls., alegando, em síntese:

- que apresentou sua declaração de imposto de renda pessoa física após o prazo fixado, entretanto, antes de qualquer procedimento fiscal;

- que embora o lançamento esteja amparado na legislação mencionada, contraria o disposto no art. 138 do C.T.N.;

- que a utilização do instituto da denúncia espontânea exclui a responsabilidade no que tange à aplicação da multa prevista pelo atraso na entrega da declaração;

- que o legislador do Decreto 1.041/94, ampliou a base tributária do imposto de renda, indevidamente ao instituir a referida multa sem que haja a devida base de cálculo, sendo esta apenas um imposto disfarçado. Considera como justa a punibilidade na proporção do imposto devido, nos moldes da legislação anterior (RIR/80).



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

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740

- o Decreto acima citado, combinado com a Lei nº. 8.981/95, fundamentos legais da citada cobrança, traz em seu bojo resquícios de ilegalidade, pois fere frontalmente o art. 138 do CTN.

- transcreve jurisprudência deste Colegiado que entende lhe favorecer.

Requer seja cancelado e arquivado o presente Auto de Infração.

Às fls. 11/13, consta a decisão da autoridade de primeiro grau, que após sucinto relatório, analisa cada item da defesa apresentada pelo impugnante, dela discordando; e para fortificar seu entendimento cita toda a legislação de regência que entende pertinente, e justifica suas razões de decidir conceituando a atividade administrativa do lançamento, a obrigação acessória, a denúncia espontânea, a causa da multa e finalmente, decide julgar procedente a exigência fiscal.

Ao tomar ciência da decisão monocrática, o contribuinte interpôs recurso voluntário a este Colegiado, conforme petição de fls. 18/20, reiterando os argumentos constantes da peça impugnatória e invocando novos argumentos que sustentem de forma mais eficaz suas alegadas razões de defesa.

Recurso lido na íntegra em sessão.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740

VOTO

Conselheira MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, Relatora

O recurso está revestido das formalidades legais.

Versam os autos sobre multa pelo atraso na entrega das declarações dos exercícios de 1994 e 1995.

"A multa questionada, pela recorrente, é a referente ao exercício 1994, ano calendário 1993, que está 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 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;" (grifei)

O citado artigo 984 assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740

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).(grifei)

E, o Decreto-lei nº 1.967 de 23.11.82, assim preleciona:

***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:

Pela leitura dos dispositivos legais, acima transcritos, para o exercício de 1994 a multa própria para atraso na entrega da declaração de rendimentos é a do art. 999 do RIR/94, inicialmente transcrita, **cuj base é o imposto devido**, portanto, inaplicável a multa do artigo 984 do RIR/94, por ser **pertinente as infrações sem penalidade específica**.

Examinando a declaração de rendimentos apresentada (fls. 02), verifica-se que não há imposto devido, por consequência não pode haver multa.

Com relação ao enquadramento legal apontado, **têm-se que a alínea "a" do inciso II do art. 999, é inaplicável porque até 1995 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 art. 97 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)

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, 7ª Edição, pág. 155:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740

"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 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."

Cabe esclarecer, que não há que se discutir a hipótese da Denúncia Espontânea no caso concreto. O que prevalece é a aplicação do artigo 984 do RIR/94, por não se tratar de dispositivo legal específico, ao contrário, é norma genérica que abrange todas as infrações contidas no atual Regulamento do Imposto de Renda, em substituição ao artigo 723 do RIR/80, em que a matriz legal de ambos é o Decreto-lei nº 401/68, artigo 22.

A partir de janeiro de 1995, carreada na Lei nº. 8.981, de 20/01/95, a vertente matéria passou a ser disciplinada em seu art. 88, da forma seguinte:



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

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740

"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.**

§ 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."

Após infocar a legislação de regência, cabe um esclarecimento preliminar:

Desde a época em que participava da composição da Segunda Câmara deste Conselho, sempre entendi que mesmo o sujeito passivo tendo se antecipado em apresentar espontaneamente sua declaração de rendimentos, o não cumprimento da obrigação acessória, no prazo legalmente estabelecido, sujeita o contribuinte à penalidade aplicada. Entretanto, após a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que por maioria de votos passou a decidir que a Denúncia Espontânea eximia o contribuinte do pagamento da obrigação acessória, passei a adotar o mesmo seguimento objetivando a uniformização da jurisprudência.

Ocorre, que se tem notícia de que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu a matéria em tela, entendendo que a obrigação acessória deve ser cumprida mesmo nos casos de utilização da Denúncia Espontânea, razão pela qual retorno a meu entendimento que é no mesmo sentido, tanto que nos processos relativos a dispensa da multa face ao art.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13837.000291/98-78
Acórdão nº. : 104-17.740

138 do CTN em que dei provimento, consta a ressalva de que adotava o entendimento da CSRF.

Assim, vejo que a razão pende para o fisco, vez que o fato do contribuinte ser omissor e espontaneamente entregar sua declaração de rendimentos no momento que entende oportuno além de estar cumprindo sua obrigação a destempo, pois existia um prazo estabelecido, livra-se de maiores prejuízos, mas não a ponto de ficar isento do pagamento da obrigação acessória que é a reparação de sua inadimplência, ademais, em questão apenas de tempo o Fisco o intimaria a apresentar a declaração do período em que se manteve omissor e aí sim, com maiores prejuízos.

A multa prevista pelo atraso na entrega da declaração é o instrumento de coerção que a Receita Federal dispõe para exigir o cumprimento da obrigação no prazo estipulado, ou seja, é o respaldo da norma jurídica. A confissão do contribuinte que está em mora não opera o milagre de isentá-lo da multa que é devida por não ter cumprido com sua obrigação. Logo, a espontaneidade não importa em conduta positiva do contribuinte já que está cumprindo com uma obrigação que lhe é imposta anualmente com prazo estipulado por norma legal.

Em face do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir o exercício de 1994, face a aplicação de norma genérica e manter o lançamento em relação ao exercício de 1995.

Sala das Sessões (DF), em 08 de novembro de 2000

MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE