MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	13982.000160/97-63
Recurso nº.	:	116.234
Matéria	:	IRPJ - Exs. 1994 a 1996
Recorrente	:	SOLDA ALTO URUGUAI LTDA.
Recorrida	:	DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de	:	21 de agosto de 1998
Acórdão nº.	:	104-16.558

IRPF - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS ARTIGOS 984 DO RIR/94 - A multa prevista no artigo 984 do RIR/94 só se aplica quando não houver penalidade específica.

ARTIGO 88, II DA LEI Nº. 8.891/95 - Ao instituir penalidade para declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido, entregue em atraso, o artigo 88, II, da Lei nº 8.981/95 expressamente a subordinou ao disposto no art.138 do CTN, conforme expresso no § 2º do mesmo artigo 88, exigindo-se à sua aplicação, prévia iniciativa de ofício da autoridade administrativa, que caiba os efeitos da denúncia espontânea da infração.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOLDA ALTO URUGUAI LTDA.

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 integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 OUT 1998

Processo nº. : 13982.000160/97-63
Acórdão nº. : 104-16.558

Participaram do presente julgamento os conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 13982.000160/97-63
Acórdão nº. : 104-16.558
Recurso nº. : 116.234
Recorrente : SOLDA ALTO URUGUAI LTDA.

RELATÓRIO

Foi emitida contra a contribuinte acima identificada, foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 03, para exigir-lhe o recolhimento da multa a que se refere o inciso II do artigo 88 da Lei nº 8981/95, em virtude da entrega de sua Declaração de Rendimentos dos exercícios de 1994, 1995 E 1996, anos-calendário de 1993, 1994 e 1995, fora do prazo legal.

Inconformada, apresenta a interessada a impugnação de fls. 01 e 02, onde alega em síntese que, entregou sua declaração de rendimentos fora do prazo, mas espontaneamente, antes de qualquer procedimento administrativo, estando portanto amparada pelo instituto da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, o que a isenta da multa, pedindo o cancelamento do lançamento.

A decisão monocrática julga procedente o lançamento, por entender caracterizada a infração.

Intimada da decisão em 06.10.97 protocola a interessada em 03.11.97, o recurso de fls.16/19, repetindo basicamente as razões já produzidas na impugnação.

Versa o presente caso sobre Notificação de Lançamento, exigindo o recolhimento da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativa aos exercícios de 1994 a 1996.

Para o exercício de 1994, a multa exigida é a prevista no artigo 984 do RIR/94, que assim dispõe:

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

Daí se conclui que, a multa prevista no citado artigo 984 só se aplica quando não houver penalidade específica para a infração detectada pelo fisco, o que não é o caso, na medida em que, para o caso de falta ou atraso na entrega de declaração, a penalidade aplicável é a prevista na alínea "a" do inciso I do artigo 999 do RIR/94, que a fixa em 1% ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido.

Destarte, em não havendo imposto a pagar não há multa a ser cobrada, já que inexiste base de cálculo para tanto.

É o Relatório.

Processo nº. : 13982.000160/97-63
Acórdão nº. : 104-16.558

VOTO

Conselheiro JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, Relator

Para os exercícios de 1995 e 1996, a multa exigida é a prevista no artigo 88, inciso II da Lei nº. 8.891/95.

De início, imperioso ressaltar o principio de hierarquia das leis, através do qual é inadmissível que a legislação ordinária derrogue ou venha a pretender revogar expressas diretrizes de leis Complementares ou da própria Constituição Federal.

É o caso da Lei 5.712/66, Código Tributário Nacional, que explicita inúmeras normas na relação fisco-contribuinte. Principalmente de amparo a este último, sujeito passivo, ao estabelecer limites à ação do Estado.

Ora, se o artigo 136 da Lei nº 5.172/66 declara que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, o artigo 138 do mesmo C.T.N. expressamente exclui tal responsabilidade ante denuncia expontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, como justo ressarcimento ao credor pelo atraso no recebimento do crédito.

Importante mencionar que se o C.T.N. não faz distinção entre infração ligada a obrigação principal e obrigação acessória. Igualmente, não delimita a exclusão da responsabilidade pela denuncia espontânea somente de infrações não conhecidas pela

autoridade administrativa. Obviamente, não cabe ao interprete ou aplicador da lei distinguir onde esta não distingue.

Perpetrada, por exemplo, a última hipótese e olvidar-se-a inclusive a clara regra de interpretação explicitada no artigo 112 do mesmo C.T.N., relativamente a penalidades. Sem menção a que, se a infração for de conhecimento da autoridade administrativa e qualquer providência é tomada somente após a iniciativa do sujeito passivo, onde ficaria, antecedentemente a tal procedimento, sua responsabilidade funcional (artigo 142, Parágrafo único, C.T.N.)?

Na mesma linha, por que razão o artigo 138 da Lei nº 5.172/66 (CTN), em seu parágrafo único, dispõe que somente o início do procedimento administrativo relacionado à infração, anterior à iniciativa do sujeito passivo, coíbe a denúncia espontânea em seus efeitos?

Assim, também na hipótese de infração conhecida, porque o próprio C.T.N. não as distingue, evidencia-se, portanto, a conclusão que se o contribuinte se antecipa a qualquer iniciativa de ofício, estará acobertado pelos efeitos da denúncia espontânea, conforme prescrição do artigo 138, parágrafo único do C.T.N.

Aliás, artigo 14 da Lei nº 4.154/62 (RIR/94, artigo 877), não revogado pela Lei nº 8.981/95, apenas corrobora tal atendimento, ao inadmitir a espontaneidade acaso o sujeito passivo tenha sido notificado do início do procedimento de ofício.

De outro lado, anteriormente à Lei nº 8.981/95 e Medida Provisória nº 812/94, que lhe deu origem, vigorava a regra explicitada nos artigo 17 de Decreto-lei nº 1.967 e 8º do Decreto-lei 1.968, ambos de 1982, reproduzida no artigo 727, I "a" do RIR/80 e 999, I "a" do RIR/94, isto é multa moratória de 1%, incidente sobre o imposto devido, no caso

de falta de apresentação da declaração de rendimento ou de sua apresentação fora do prazo fixado.

Com o advento desse diploma legal, no bojo de seu artigo 88, além de ser ratificada a penalidade moratória, antes mencionada, até então vigente (artigo 88, I) ocorreram duas inovações:

- a instituição de penalidade também para os casos de entrega obrigatória de declaração, de que, entretanto, não resultasse imposto devido (artigo 88, II);

- a fixação de penalidade mínima, em qualquer caso, (artigo 88 § 1º).

A razão de ser o dispositivo contido no artigo 88, § 1º é perfeitamente inteligível se computados os custos operacionais de recolhimento e processamento de penalidade de 1%, incidente sobre o imposto devido, os inúmeros casos de inexpressivo imposto apurado na declaração.

Importa observar que o comando legal, contido nos artigos 17 do Decreto-lei nº 196/82 e 8º do Decreto-lei nº 1968/62, reiterado no inciso I do artigo 88, deixava de ser aplicado quando concretizada a hipótese prevista no artigo 138do CTN, consoante jurisprudência deste Colegiado explicitada em inúmeros Acórdãos, dentre os quais citamos o Acórdão 104-9.205, desta Câmara, assim ementado:

> **"IRPJ - MICROEMPRESA - DECLARAÇÃO - ENTREGA FORA DO PRAZO** - Se o contribuinte entregou sua declaração de rendimentos fora do prazo, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, denunciou espontaneamente a infração, não estando sujeito a qualquer penalidade."

No mesmo sentido, temos ainda decisão mais recente emanada da 2ª Câmara deste Conselho, consubstanciada no Acórdão nº 102.28.952 de 26.04.94, tendo com relator o Kazuki Shiobara cuja ementa é a seguinte:

> "**IRPJ - MICROEMPRESA - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS** - Não cabe aplicação da multa à microempresas por descumprimento de obrigações acessórias diferentes das previstas no Estatuto de Microempresa aprovado pela Lei nº 7.256/84."

Ora, se para declaração de rendimentos com imposto devido, o qual traduzia efetivo crédito tributário em favor da União, o procedimento espontâneo, porém fora do prazo de entrega, excluía a aplicação da penalidade reiterada no artigo 88, inciso I, da lei nº 8.981/95, que tratamento propiciar à declaração de contribuinte, inclusive microempresa, isento do imposto, a qual traduz mera formalidade, não repercutindo a priori, em qualquer crédito tributário em favor da União, entregue fora do prazo, porém espontaneamente, isto é, sem prévia intimação administrativa?

Inequívoco que tal aperfeiçoamento do dispositivo legal anterior em nada muda na exclusão da responsabilidade, e portanto, da penalidade pela infração cometida quando, por procedimento espontâneo, o contribuinte a denuncia. Isto é, a inovação da Lei nº 8.981/95, expressa em seu artigo 88, II, de sujeitar à punição também as legalmente obrigatórias declarações de rendimentos, das quais não resultasse imposto devido, não poderia ter tratamento diferenciado na situação prevista no artigo 138 do CTN.

Em sintonia e obediência à hierarquia legal, e, para que não restassem dúvidas a respeito da matéria, não sem razão o próprio artigo 88, em seu § 2º, expressamente determina que a aplicação da penalidade, independentemente de seu montante (seja este 1% do imposto devido, seja a multa mínima), imprescinda do pressuposto e condição necessária à sua aplicação - a iniciativa de ofício da administração.

Situação em que estará descaracterizado como ofício da administração. Situação em que estará descaracterizado como espontâneo, qualquer procedimento subsequente do sujeito passivo (C.T.N., artigo 138, parágrafo único). Tal proposição é taxativa no diploma legal em causa. "verbis".

> Art. 88 - .....
> § 1º - .....
> § 2º - A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa de cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado." (grifo não do original).

Isto é, cabe à autoridade administrativa, preliminarmente, suspender a espontaneidade e, com isso, inclusive agravar a penalidade, acaso não cumprida a intimação, instrumentalizada nesta formalização da reincidência do sujeito passivo.

Portanto, de certa forma, o § 2º do artigo 88 vincula a aplicação da penalidade à prévia observância do disposto no artigo 138, parágrafo único, do CTN.

Ora, o § 2º não é ordenamento jurídico isolado, mas sim, parte integrante do citado artigo 88 e a ele vinculado.

Mesmo no âmbito do Poder Judiciário o próprio Supremo Tribunal Federal tem repelido sistematicamente a cobrança ou exigência de multa desproporcional à inadimplência de mera obrigação acessória e da qual além de não resultar falta ou diferença de tributos ou contribuições, não decorre de dolo ou de má fé, conforme RE nº 111.003-SP, 2ª T, (DJU de 22.04.88, pag. 9.086).

Processo nº. : 13982.000160/97-63
Acórdão nº. : 104-16.558

Por seu turno, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou a respeito da matéria, entendendo ser aplicável no caso os benefícios do artigo 138 do CTN.

Sob tais considerações e por entender de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para anular o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 1998

JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO