

023/95

0472

Ives Gandra da Silva Martins

Ives Gandra da Silva Martins

PUNIÇÃO VORAZ

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (60),
Professor Emérito da Universidade Mackenzie e **ELISABETH**
LEWANDOWSKI LIBERTUCI (32), advogada pela PUC-SP e pós-graduanda
em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária
(C.E.U).

Os contribuintes pessoas físicas vêm sendo surpreendidos com a mais recente postura adotada por autoridades fiscais. A novidade refere-se à metodologia utilizada para aplicar multa àqueles que cometeram erros de qualquer sorte na elaboração da declaração de rendimentos entregue em 1994.

Trata-se de curiosa interpretação dada ao artigo 992, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1041 de 11/01/94. O dispositivo determina a aplicação de multa de 100% sobre a "totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício". Considerando qualquer tipo de erro cometido pelo contribuinte, entende a Receita Federal poder determinar multa sobre a diferença encontrada entre o imposto devido e declarado pelo contribuinte, independentemente de o crédito tributário respectivo ter sido extinto, mesmo após a revisão!!!

A título exemplificativo, admita-se a situação de um contribuinte que somou os rendimentos tributáveis e abateu as deduções permitidas pela legislação, encontrando a base de cálculo do imposto de renda. Considere-se, ainda, que esta base imponible levada à tabela progressiva anual tenha resultado em determinado "imposto devido", cuja compensação com a totalidade do imposto pago durante o ano

implicou em saldo de imposto a restituir, que, glosado, resultou apenas na redução do restituível. Ora, a Receita Federal tem calculado a multa sobre o imposto apurado e não sobre o saldo de imposto a pagar e, num exemplo máximo de criatividade, compensado a multa estipulada do saldo de imposto a restituir.

Ocorre que a previsão de multa de ofício em caso de declaração inexata faz-se presente desde a edição do artigo 728, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450 (RIR/80), só podendo ser aplicada em havendo, após a revisão do lançamento de ofício, insuficiência de imposto a recolher. Esta interpretação encontra-se em resposta no periódico "Perguntas e respostas de 1990", publicado pela Receita Federal, dispondo, textualmente, na pergunta nº 773 que a base de cálculo da multa é o imposto devido apenas no caso de atraso na entrega da declaração. "Nos demais casos de aplicação de encargos legais proporcionais ao valor da obrigação, (diz o texto oficial) a base de cálculo será o valor da quota ou da "diferença" ou do "imposto a pagar", conforme o caso".

A flagrante alteração resulta na desobediência ao princípio da inalterabilidade dos critérios jurídicos, consagrado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), assim como na violação do princípio da irretroatividade para todas as espécies de fatos geradores (completados, pendentes e futuros) veiculado pelo artigo 150, inciso III, letra "a" da lei suprema.

A despeito do vício temporal acima narrado, parece-nos de significativa importância considerar o fato de não poder, definitivamente, a autoridade administrativa, na revisão de lançamento, estipular multa de ofício para contribuintes que, após a revisão, continuem com direito à restituição. Além disso, mesmo se a revisão de ofício resultar em insuficiência de imposto, a base de cálculo da multa não poderá ser outra que não o exato valor correspondente à insuficiência de imposto encontrada em razão do lançamento.

Ives Gandra da Silva Martins

Nos termos do artigo 113 do CTN, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, que, no universo do imposto de renda da pessoa física, se dá no momento da aquisição da disponibilidade econômica de renda, como determina o artigo 43 do CTN.

Da obrigação tributária, resulta a necessidade de se proceder a seu lançamento, procedimento administrativo, que é, simultaneamente, ato declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN.

Entendemos que o lançamento do imposto de renda da pessoa física dá-se por declaração, nos termos do artigo 147 do CTN, sendo permitida à Administração a revisão do lançamento, desde que ocorra uma das hipóteses insertas no artigo 149 do CTN. Se, pois, da revisão efetuada resultar lançamento de crédito tributário já extinto por pagamento (artigo 146 do CTN), à nitidez, a inaplicabilidade do artigo 992, I do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94) torna-se evidente, na medida em que, como preceitua o artigo 161 do CTN só há que se falar em imposição de penalidades sobre crédito não integralmente pago. Admitir o contrário, é ofertar à imposição o efeito confisco vedado pela Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV.

Em razão do raciocínio aqui exercitado, temos a concluir que a multa de ofício mencionado no artigo 992, I do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), só pode ser aplicada sobre crédito tributário ainda não extinto por pagamento. Vale dizer, sua incidência somente poderá recair sobre eventual insuficiência de recolhimento de imposto verificado pela Administração no lançamento de revisão.

IGSM/mos
Apunicao

