



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Recurso nº. : 144.421  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997  
Recorrente : EDISON HAECKEL MAGALHÃES  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG  
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.376

**DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - OBRIGATORIEDADE** - As pessoas físicas, beneficiárias de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda, deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído (Lei nº. 9.250, de 1995, art. 7º.).

**DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - INTEMPESTIVIDADE - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA** - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos, porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do Código Tributário Nacional. As penalidades previstas no art. 88, da Lei n.º 8.981, de 1995, incidem à falta de apresentação de declaração de rendimentos ou à sua apresentação fora do prazo fixado.

**MULTA - VALOR MÁXIMO E MÍNIMO - BASE DE CÁLCULO - IMPOSTO A PAGAR** - Aplica-se a multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do saldo do imposto a pagar, respeitado o limite do valor máximo de vinte por cento do imposto a pagar e o limite do valor mínimo de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDISON HAECKEL MAGALHÃES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa aplicada ao valor mínimo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento.

*peel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 4 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

Recurso nº. : 144.421  
Recorrente : EDISON HAECKEL MAGALHÃES

RELATÓRIO

EDISON HAECKEL MAGALHÃES, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº. 048.579.686-49, com domicílio fiscal no Município de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Avenida Barão de Melo, nº 4.500 - Bairro Estoril, jurisdicionado a DRF em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 53/58, prolatada pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 68/69.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 23/08/00, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 10/13, com ciência através de AR em 24/08/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.313,22 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, relativo ao exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda pessoa física - Revisão de Declarações de Ajuste Anual, onde a autoridade lançadora constatou atraso na entrega da Declaração Ajuste Anual do exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996. Infração capitulada no artigo 88 da Lei nº. 8.981, de 1995.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/09, instruída pelos documentos de fls. 10/14 apresentada, tempestivamente, em 25/09/00, o autuado, após historiar os fatos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando o seu cancelamento amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que pretende o aludido Auto de Infração multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos e no percentual de 20% do imposto inicialmente calculado devido. E que já abatido do imposto a restituir, afinal proporcionou saldo final de imposto a restituir de R\$ 711,63, corretivamente atualizado em R\$ 1.246,06, já sacado;

- que claro é o art. 138 do CTN no sentido que "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, quando o montante do tributo dependa de apuração";

- que inusitadamente pretende-se multa no valor de R\$ 3.313,22 deste contribuinte sem imposto a pagar, porém já abatida da sua restituição de R\$ 4.024,85, quando certamente outros contribuintes existirão que, diversamente, com imposto a pagar e, ainda, também não entregando por idêntico lapso de tempo a sua declaração de rendimentos, a depender dos respectivos valores terão multa bastante inferior a do contribuinte que nada tem a pagar;

- que através de diversos acórdãos publicados nos DOUs de 5 e 15/10/98, a 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, mesmo negando a eficácia da denúncia espontânea como excludente de multa por atraso na entrega da declaração, quando inexistente imposto a pagar (como é o presente caso), houve por bem fixá-las no mínimo de 200 UFIRs para a pessoa física e em 5600 UFIRs para a pessoa jurídica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o impugnante incorre em erro ao sustentar que, como apurou saldo de imposto a restituir em sua declaração de rendimentos, seria ilegal a exigência com base no imposto devido. Cumpre esclarecer que a legislação faz distinção entre tais conceitos. O imposto devido é o apurado ao aplicar, sobre a base de cálculo, a tabela progressiva. No caso, o declarante apurou um imposto devido de R\$ 16.566,11. De outra forma, o saldo de imposto a pagar ou a restituir é o resultado do confronto entre o imposto devido e as antecipações ou pagamentos que foram realizados em relação ao período de apuração, como o imposto de renda retido na fonte, o carnê-leão, etc. Sendo assim, improcedente a alegação de que caberia somente a exigência da multa mínima de 200 UFIR, posto que esta somente é prevista para os casos em que não se apura qualquer imposto devido;

- que relativamente à alegação de que a declaração foi entregue espontaneamente e antes de qualquer notificação, insta frisar que as determinações dos dispositivos que balizam o lançamento não são incompatíveis com o preceituado no art. 138 do CTN, vez que se trata de multa de natureza compensatória e não punitiva;

- que quanto ao argumento de que o art. 138 do CTN não faz distinção entre os tipos de multa, deve-se consignar que tal artigo integra o Capítulo V - Responsabilidade Tributária - Seção IV - Responsabilidade por infrações e refere-se à exclusão da responsabilidade pela infração. Observe-se que há conexão lógica entre os artigos 137 e 138 do CTN, que tratam do mesmo tipo de responsabilidade. Assim, não há como dissociar a exclusão da responsabilidade pela infração (art. 138) da responsabilidade pessoal do agente (art. 137). Como a multa em questão não decorre da infração, mas da mora no

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

cumprimento da obrigação, sua aplicação não fica obstada pelo que dispõe a lei complementar no artigo aqui discutido. Acolher a tese do contribuinte seria negar o conceito, existência e aplicação de toda multa de mora prevista na legislação tributária, em prejuízo da imensa maioria de contribuintes que são pontuais no cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/10/04, conforme Termo constante às fls. 66/67 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (26/11/04), o recurso voluntário de fls. 68/69 no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça impugnatória.

Consta nos autos às fls. 62 a Relação de Bens e Direito Para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº. 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº. 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº. 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

No mérito, como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno da aplicabilidade de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1997, relativo ao ano-calendário de 1996.

Da análise dos autos, verifica-se que houve a aplicação da multa de 1% por cento ao mês de atraso sobre o imposto de renda devido, ainda que, integralmente, pago, destinado para as pessoas físicas que deixarem de apresentar a Declaração de Ajuste Anual, como determina a legislação de regência (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 88, inciso I).

Inicialmente, é de se esclarecer que todas as pessoas físicas, enquadradas nos itens abaixo relacionados, estejam ou não sujeitas ao pagamento do imposto de renda estão obrigadas a apresentar declaração de rendimentos como pessoa física no exercício de 1997, relativo ao ano-calendário de 1996 (IN SRF nº 62, de 1996):

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

1. recebeu rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 10.800,00;
2. recebeu rendimentos isentos, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 80.000,00;
3. participou de empresa, como titular de firma individual ou como sócio;
4. apurou ganho de capital na alienação de bens ou direitos, em qualquer mês do ano-calendário, sujeito à incidência do imposto;
5. realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas em qualquer mês do ano-calendário;
6. teve a posse ou a propriedade, em 31 de dezembro de 1996, de bens ou direitos, inclusive terra nua, exceto de bens e direitos da atividade rural, de valor global patrimonial superior a R\$ 415.000,00;
7. teve posse ou propriedade de imóveis rurais, cuja soma total das áreas seja superior a 1.000 ha;
8. no caso de rendimentos exclusivos da atividade rural: (a) teve participação nas receitas brutas das unidades rurais exploradas individualmente, em parceria ou condomínio, em montante superior a R\$ 54.000,00; (b) deseja compensar saldo de prejuízo acumulado.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para todos aqueles que se enquadram nos parâmetros fixados pela legislação tributária de regência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

Assim, para o deslinde da questão impõe-se invocar o que diz a respeito do assunto o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999:

“Art. 964. 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 declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º. e 5º. deste artigo (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº. 9.532, de 1997, art. 27);

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º. do art. 23 (Decreto-lei nº. 5.844, de 1943, art. 49);

II - multa

a) de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos a seis mil, seiscentos e vinte nove reais e sessenta centavos no caso de declaração de que não resulte imposto devido (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 88, inciso II, e Lei nº. 9.249, de 1995, art. 30);

§ 1º. As disposições da alínea “a” do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 950, 953 a 955 e 957 (Decreto-lei nº. 1.967, de 1982, art. 17, e Decreto-lei nº. 1.968, de 1982, art. 8º.).

§ 2º. Relativamente à alínea “a” do inciso II, o valor mínimo a ser aplicado será (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 88, § 1º., e Lei nº. 9.249, de 1995, art. 30):

I - de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos, para as pessoas físicas;

II - de quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos, para as pessoas jurídicas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

§ 3º. 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 (Lei nº. 8.981, de 1995, art. 88, § 2º.)

§ 4º. Às reduções de que tratam os arts. 961 e 962 não se aplicam o disposto neste artigo.

§ 5º. A multa a que se refere à alínea "a" do inciso I deste artigo, é limitada a vinte por cento do imposto devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 2º. (Lei nº. 9.532, de 1997, art. 27). "

Como se vê do dispositivo legal retrotranscrito, a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado pela legislação de regência se sujeita à aplicação da penalidade ali prevista. Ou seja: (1) - multa de mora de 1% ao mês, limitado no valor máximo de 20% do imposto a pagar e limitado no valor mínimo de R\$ 165,74, quando for apurado imposto de renda a pagar; e (2) - multa fixada em valores de R\$ 165,74 a R\$ 6.629,60, quando não for apurado imposto de renda a pagar.

De acordo com legislação de regência a Declaração de Ajuste Anual deverá ser entregue, pelas pessoas físicas, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da percepção dos rendimentos, inclusive no caso de pessoa física ausente no exterior a serviço do país (Lei nº. 9.250, de 1995, art. 7º).

Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo estabelecido pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento, demonstrado nos autos e admitido explicitamente pela impugnante, resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei nº. 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea "b", do citado diploma legal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

Dos autos, verifica-se que o contribuinte estava obrigado à apresentação da referida declaração, tendo em vista que recebeu rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 10.800,00. Sendo que uma das condições para a apresentação obrigatória da Declaração de Ajuste Anual é o montante da renda recebida durante o exercício em questão. Assim, não há respaldo legal para excluir a multa imposta.

Está comprovado no processo que o recorrente cumpriu fora do prazo estabelecido na legislação de regência a obrigação acessória de apresentação de sua declaração de rendimentos. É cristalino que a obrigação tributária acessória diz respeito a fazer ou deixar de fazer no interesse da arrecadação ou fiscalização do tributo. Sendo óbvio que o suplicante pode ser penalizado pelo seu não cumprimento, mesmo não havendo tributo a ser exigido do mesmo.

A multa em questão é de natureza moratória, ou seja, é aquela que se funda no interesse público de compensar o fisco pelo atraso no cumprimento de uma obrigação tributária, sendo que a denúncia espontânea da infração só tem o condão de afastar a aplicação das multas punitivas, não incidindo nos casos de multa de mora.

É certo que, a partir da edição da Lei nº. 8.891, de 1995, fora suscitada diversas discussões e debates em torno da multa pela falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo. Surgindo duas correntes: uma defendendo a aplicabilidade da multa em ambos os casos. Qual seja, cabe a multa independentemente do contribuinte ter apresentado a sua declaração de rendimentos espontaneamente ou não; a outra, defende a inaplicabilidade da multa em caso de apresentação espontânea amparado no art. 138, do CTN.

Os adeptos à corrente que defende a aplicabilidade da multa em ambos os casos, apoia-se no fundamento de que a multa em questão é de natureza moratória, ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

seja, é aquela que se funda no interesse público de compensar o fisco pelo atraso no cumprimento de uma obrigação tributária. Sendo que a denúncia espontânea da infração só tem condão de afastar a aplicação das multas punitivas, não incidindo nos casos de multa de mora. Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo estabelecido pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei nº. 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º., alínea "a", do citado diploma legal.

Esta corrente entende, ainda, que o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo do serviço público e ao interesse público em última análise, que não se repara pela simples auto denúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior, sendo este prejuízo o fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

Os adeptos à corrente que defendem a inaplicabilidade da multa em caso de apresentação espontânea entendem que a denúncia espontânea da infração exime do gravame da multa, com o amparo do art. 138, da Lei nº. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), porque a denúncia teria o condão de evitar ou reparar o prejuízo causado com a inadimplência no cumprimento da obrigação tributária acessória.

Estou filiado à corrente dos que defendem a coexistência da multa nos dois casos, ou seja, defendo a aplicabilidade da multa independentemente do contribuinte ter apresentado a sua declaração de rendimentos espontaneamente ou não. Posição esta mantida no Judiciário, como já decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 195161/GO (98/0084905-0), conforme se constata abaixo:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

“ TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI Nº 8.981/95.

1 - A entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso a declaração do imposto de renda.

2 - As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançados pelo art. 138 do CTN.

3 - Há de se acolher à incidência do art. 88 da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.”

Posição esta mantida na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com devido respeito às opiniões em contrário, entendo aplicável a multa mesmo nos casos de denúncia espontânea, já que o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração tributária, em prejuízo do serviço público ou ao interesse público em última análise, que não se repara pela simples auto denúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior. Sendo este prejuízo o fundamento da multa prevista em lei, que é o instrumento que dota a exigência de força coercitiva, sem a qual a norma perderia sua eficácia jurídica.

É sabido que todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a atuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência lógica à aplicação de uma sanção.

As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ora, da mesma forma é sabido que a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

É de se ressaltar, que as circunstâncias pessoais do sujeito passivo não poderão elidir a imposição de penalidade pecuniária, conforme prevê o artigo 136, do CTN, que instituiu, no Direito Tributário, o princípio da responsabilidade objetiva, segundo a qual, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Desta forma, observada a legislação de regência, advém a conclusão que o contribuinte em tela, estava inequivocadamente obrigado a cumprir a obrigação tributária acessória de entregar a sua declaração de rendimentos do exercício 1997 até o último dia útil do mês de abril de 1997. Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo estabelecida pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento, demonstrado nos autos e admitido explicitamente pelo suplicante, resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária.

Como se vê, basta a tardança no cumprimento da obrigação fiscal para ela ser exigível. E, desrespeitado o prazo legal que a todos é dado conhecer pelo fisco e legislação pertinente, além de amplamente divulgado pela imprensa, não há que se falar mais na possibilidade do contribuinte faltoso simplesmente cumprir a obrigação de natureza acessória. O infrator se sujeita, a partir daquele momento, também, cumulativamente, a uma

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

obrigação principal, que é a de pagar a multa devida por este atraso (o fato gerador já ocorreu e não pode ser abstraído). O contribuinte não pode atribuir a si o adjetivo de "espontâneo", pois já está constituído em mora.

Por outro lado, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário uma correção na base de cálculo da multa de mora por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, calculada na base de 1% ao mês sobre o imposto de renda devido.

Assim, se evidencia nos autos que a base de cálculo para a exigência da multa por atraso na entrega da declaração é o imposto detectado após a aplicação da tabela progressiva e não o imposto efetivamente devido, ou seja, aquele que se deve, em última análise o imposto a pagar.

Indiscutivelmente, a multa ora questionada é devida, entretanto necessário se faz à correção da sua base imponible (base de cálculo - alíquota de imposto - parcela a deduzir - imposto calculado - imposto antecipado - imposto a pagar - multa sobre o imposto a pagar, efetivamente devido).

Em obediência aos ditames legais, reconhece-se o equívoco do lançamento quanto à aplicação da multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto calculado na declaração de rendimentos e não sobre o imposto devido, aquele efetivamente a pagar.

Quando a Lei de regência instituiu a multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago, refere-se ao saldo de "imposto a pagar" na declaração, ainda que já tenha sido integralmente pago, seja através de pagamento em cota única ou não.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

Outro entendimento estar-se-ia exigindo do contribuinte multa sobre determinado valor que não mais devido, seja em face de antecipação pela fonte pagadora ou através de antecipação no regime de recolhimento mensal ("carnê-leão") ou complementação mensal.

A propósito, a Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CAT/Nº 628, de 21 de junho de 1995, devidamente aprovado pelo então Procurador Geral da Fazenda Nacional, manifestou-se no tocante à expressão "imposto devido", do qual transcrevo os seguintes excertos:

"2. Esclarece a Nota SRF/COSIT/Assessoria nº 127, DE 6 DE abril de 1995, reportando-se às modificações introduzidas na forma de cálculo do lançamento suplementar do IRPF/94 via processamento eletrônico:

"2. O Lançamento Suplementar IRPF/94 foi efetuado com base no art. 889, inciso III, do RIR/94 que determina o lançamento de ofício sempre que o contribuinte fizer declaração inexata, considerando como tal a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique em redução do imposto a pagar ou restituição indevida. A multa de ofício, conforme dispõe o inciso I do art. 992 do RIR/94, incide:

a) sobre a diferença a maior do imposto devido apurado pelo processamento (linha 19 da declaração) independentemente de ter sido apurado saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído; e

b) sobre a parcela de imposto devido não paga na época própria decorrente de glosa do valor compensado a maior indevidamente pelo contribuinte na declaração (linha 24).

3. Portanto, a multa de ofício foi cobrada nos casos em que o processamento apurou:

a) diferença a maior de imposto devido (linha 19); e

b) valor de imposto compensado, indevidamente pelo contribuinte na

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

declaração (linha 24) cuja glosa tenha resultado saldo de imposto a pagar maior que o declarado.”

3. Por outro lado, a Nota SRF/COSIT N° 126, de 6 de abril de 1995, informa:

“(…) O critério adotado no lançamento suplementar do exercício de 1994 visou eliminar o tratamento diferenciado que vinha sendo adotado ao contribuinte em função do resultado final de sua declaração, uma vez que a interpretação da Lei n° 8.218, de 1991, art. 4°, consubstanciado no art. 992 do RIR/94, permite a cobrança da diferença a maior verificada entre o valor do imposto devido apurado pelo processamento e o valor informado pelo contribuinte na declaração, bem como nos casos em que o contribuinte pleitear compensação a maior de imposto.”

(…)

11. Acrescenta Aliomar Baleeiro (“Direito Tributário Brasileiro”, Forense, Rio, 1972, pág. 443) que a liquidação do quantum do tributo a ser cobrado, ou seja, a fixação do imposto devido, é feita por agente competente do fisco, através do procedimento administrativo denominado lançamento.

12. A indicação, no formulário da declaração do imposto devido a menor poderia, com efeito, consistir em declaração inexata. Todavia, o “imposto devido” mencionado no art. 992 do RIR/94 não é objeto específico da declaração e sim os fatos materiais que permitam à autoridade administrativa efetuar o lançamento tributário, visto não haver auto-lançamento no regime de declaração. Entendemos, daí, que não se deve interpretar literalmente “imposto devido” como o valor inserido na linha 19 da declaração IRPF/94, no campo reservado ao cálculo do imposto.”

Em vista de todo o exposto, o parecer é no sentido de que as multas previstas no art. 992 do RIR/94 serão proporcionais, em forma percentual ao valor que a autoridade fiscal houver apurado a maior como imposto devido no procedimento fiscal correspondente, atendidas as compensações legalmente permitidas, e não, literalmente, ao valor declarado como “imposto devido” pelo contribuinte.”

Não obstante o Parecer acima se referir base de cálculo da multa em caso de lançamento de ofício, verifica-se, por sua vez, também a manifestação no sentido de que a terminologia “imposto devido” não pode se dar literalmente em relação àquele constante

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

na linha 19 da DIRPF/94, campo então reservado ao cálculo do imposto.

Pode-se concluir ser incabível a duplicidade de interpretação ao termo "imposto devido". Ora, se em procedimento de ofício, decorrente de imposto a menor na DIRPF, há de se aplicar à multa proporcional sobre o imposto então apurado, efetivamente a pagar, com as devidas compensações, conforme constante no citado Parecer, também no caso de multa por atraso na entrega da declaração à base de cálculo não há de ser o imposto calculado, mas o efetivo imposto devido, aquele a pagar, após as devidas compensações.

A interpretação da terminologia, por óbvio, há de ser única. Se em procedimento de ofício há de ser permitir as deduções e compensações legais, conforme manifestação da PFN, também na entrega em atraso da declaração, a multa proporcional também há de ser aplicada após as compensações permitidas.

No tocante à expressão, "ainda que integralmente pago", no caso da multa por atraso na entrega da declaração, há de ser entendido que, entregue a DIRPF em atraso, ainda que a cota única esteja paga, integralmente, ou que estejam quitadas as cotas, se parcelado o imposto devido, ainda assim a multa é devida.

Entender-se diferente, quando a legislação sequer previa multa por falta de antecipação de imposto, seria penalizar àqueles que anteciparam imposto em benefício àqueles que deixaram para pagar aos cofres públicos apenas quando da apresentação da DIRPF. Por isso o entendimento manifesto no Parecer anteriormente citado, de que cabíveis as compensações legalmente permitidas.

Por outro lado, criou o legislador a figura da multa mínima, no caso de declaração intempestiva na qual não resulte imposto devido (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.011937/00-16  
Acórdão nº. : 104-21.376

Nos presentes autos, aplicou-se a multa exatamente sobre o imposto calculado, quando da aplicação da tabela progressiva, sem efetuar a compensação de imposto já antecipado, ou seja, parcela que não mais se deve.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual para R\$ 165,74.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006



NELSON MALLMANN