MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10730.000307/2001-17
Recurso nº.	:	134.582
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente	:	FERNANDO SÉRGIO GUIMARÃES
Recorrida	:	2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de	:	12 de maio de 2004
Acórdão nº.	:	104-19.945

MULTA - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA - - A apresentação da DIRPF é uma obrigação acessória, com cumprimento de prazo fixado em lei. Não compete ao julgador desconstituir multa com previsão legal específica à infração, ainda que essa não tenha sido a intenção do agente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea não alberga prática de ato puramente formal de sujeito passivo ao apresentar, após o prazo legalmente fixado, a DIRF. Cabível a aplicação da multa em face de descumprimento dessa obrigação acessória.

BASE DE CÁLCULO DA MULTA – A multa por atraso na entrega da declaração, na ausência de imposto a pagar, dá ensejo à multa mínima.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERNANDO SÉRGIO GUIMARÃES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a exigência à multa mínima, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Pereira do Nascimento que provia integralmente e os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que negavam provimento. Apresentou Declaração de Voto o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA

Processo nº. : 10730.000307/2001-17
Acórdão nº. : 104-19.945

FORMALIZADO EM: 0 8 JUL 2004

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

Processo nº. : 10730.000307/2001-17
Acórdão nº. : 104-19.945
Recurso nº. : 134.582
Recorrente : FERNANDO SÉRGIO GUIMARÃES

RELATÓRIO

Contra a pessoa física acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 10, exigindo-lhe a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos referente ao ano-calendário de 1997, prevista no artigo 88, da Lei nº 8.981, de 1995. A multa, no montante de R$ 2.237,27, decorre da aplicação de 1% por mês de atraso, no total de 20%, calculado sobre o imposto devido, reduzindo a zero o montante da restituição calculada e exigindo-se o "resíduo da multa a pagar" no valor de R$ 1.576,63.

Em sua defesa, o contribuinte, em síntese, não obstante afirmar ter apresentado sua declaração de rendimentos a destempo, argúi tê-lo feito espontaneamente, antes de início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização e, para tanto, ampara-se nos artigos 112 e 138, do CTN, este último referente ao instituto da denúncia espontânea.

Ampara-se também em jurisprudência da Segunda Turma do STJ e, ainda, alega ser credor de valores que foram retidos na fonte e, ao final, requer a restituição do valor constante em sua declaração de rendimentos, atualizada.

A autoridade de primeira instância decide conforme fundamentos consubstanciados nas seguintes ementas:

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – No caso de falta da entrega da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo fixado, aplicar-se-á a multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago, até o limite de 20% ou o valor mínimo específico estabelecido pela legislação de regência, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

DNÚNCIA ESPONTÂNEA – É devida a multa no caso de entrega da declaração fora do prazo estabelecido ainda que o contribuinte o faça espontaneamente."

Ciente dessa decisão em 22.12.2002, sexta-feira (fls. 46), recorre o contribuinte a este Primeiro Conselho de Contribuintes, protocolizando sua defesa em 23.12.2002 (fls. 47).

Como razões recursais, o contribuinte apresenta as seguintes alegações, que passo a ler aos ilustes pares (lido na íntegra).

É o Relatório.

Processo nº. : 10730.000307/2001-17
Acórdão nº. : 104-19.945

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

Preliminarmente, para o devido esclarecimento ao recorrente, no tocante à tempestividade de sua peça recursal.

O Aviso de Recebimento – AR, constante às fls. 46, noticia o recebimento da decisão de primeira instância na data de 22.11.2002, sexta-feira e não no dia 23, conforme suscitado em sua defesa, começando a contagem no dia 25.11.2002. A data referente à entrega da correspondência em portarias de edifícios, no processo administrativo fiscal, é hábil à contagem do prazo para verificação da tempestividade da defesa.

Não obstante, verifica-se a tempestividade da peça recursal, haja vista que a mesma foi protocolada em 23.12.2002

Exsurge do relatório que a lide restringe-se à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN ao sujeito passivo que cumpre a obrigação de apresentar a DIRPF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, mas a destempo.

A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes, entre as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, levando-se a matéria ao Pleno, nos termos do Regimento Interno, baixado pela Portaria Ministerial nº 55, de 1998, e inclusive, entre as Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

O Acórdão nº CSRF/01-02.587, de 08 de dezembro de 1998, levado a julgamento no Pleno, espelhava o seguinte entendimento, conforme sua ementa a seguir transcrita:

> "DENÚNIA ESPONTÂNEA - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRF - Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre o instituto da denúncia espontânea, a entrega da declaração de rendimentos pagos ou creditados, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade."

No julgado em lide, acompanhei o voto vencedor em face dos julgados então proferidos pela Primeira Turma do STF e Segunda Turma do STJ, conforme estampado às fls. 43 daqueles autos.

Não obstante, em sessões subseqüentes, esta Conselheira tomou conhecimento de novo posicionamento do STJ, quando, então, retornei ao posicionamento anterior no sentido de que o art. 138 do CTN não alberga descumprimento de obrigações formais.

Do voto proferido no Acórdão nº. CSRF/PLENO 00-04, de 11 de dezembro de 2001, do qual esta Conselheira foi Relatora, transcrevo os seguintes excertos:

> "Feitas tais considerações, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante no Acórdão paradigma [CSRF/02-0.829], da lavra da i. Conselheira Maria Teresa Martínez López, a seguir transcritos:
>
> > "Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira uniforme – por intermédio de suas 1ª a 2ª Turmas, formadoras de 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias

relativas a "tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios" (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) -, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais – DCTFs.

Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849005-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 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 direito com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

3 - Há de se acolher a 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."

O STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ de 15 de outubro de 2001, *in verbis:*

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.
II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não

> fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (Resp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).
> III. Embargos de divergência rejeitados."

Pacificada, pois, a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça no sentido de não se estender às obrigações formais (acessórias) o instituto da denúncia espontânea. Assim, a intempestividade na entrega de declaração, seja a declaração de imposto de renda ora em lide, declaração sobre operações imobiliárias ou mesmo a DIRF, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.

Entretanto, evidencia-se 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, o imposto a pagar.

Devida a multa questionada, mister a correção da sua base imponível (base de cálculo - alíquota de imposto – parcela a deduzir - imposto calculado – imposto antecipado – imposto a pagar - multa sobre o imposto a pagar, efetivamente devido).

Necessária, pois, a figura de **imposto devido, a pagar**.

O 142 do CTN, por sua vez, determina ser cabível à autoridade administrativa "... determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo **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.

Apenas como adendo a tal entendimento, assim é definido o termo "devido" e, "dever" conforme "Novo Dicionário da Língua Portuguesa", Aurélio Buarque de Holanda Ferreira,

> "Devido. (Part. de dever). ... s.m. 2. O que é de direito ou dever. 3. Aquilo que se deve. 4. O justo, o legítimo."
>
> "Dever. ... 1. Ter obrigação de ... . 2. Ter de pagar ... . 4. Estar obrigado ao pagamento de: ... ."

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.

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

3. Por outro lado, a Nota SRF/COSIT Nº 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 nº 8.218, de 1991, art. 4º, 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 autolançamento 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." (destacamos)

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 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 a 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 a 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). 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.

Não apurando o contribuinte imposto a pagar mas a restituir, com base no mesmo artigo 88, da Lei nº 8.981, voto pelo provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao seu valor mínimo.

]

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 2004.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

Processo nº. : 10730.000307/2001-17
Acórdão nº. : 104-19.945

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Concordo integralmente com o bem fundamentado voto da ilustre relatora quando ao não acolhimento da alegação da denúncia espontânea. Minha divergência prende-se tão-somente à interpretação de que, no inciso I do artigo 88, da Lei nº 8.981, de 1995, a expressão "imposto devido" referir-se-ia ao saldo do imposto pagar, após compensadas as antecipações, e não ao imposto apurado na declaração, antes dessas compensações.

Eis o teor do dispositivo legal:

Lei nº 8.981, de 1995:

"Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I – à multa de mora de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

II – à multa de 200 (duzentas) UFIR a 8.000 (oito mil) UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º o valor mínimo a ser aplicado será:

a) de 200 (duzentas) UFIR para as pessoas físicas;

b) de 500 (quinhentas) UFIR para as pessoas jurídicas.

(...)" (grifei)

A mim me parece claro que a expressão "imposto de renda devido" constante do inciso I, acima, refere-se ao valor do imposto apurado na declaração de ajuste anual, seja da pessoa física, seja da pessoa jurídica.

Um exame de toda a Lei nº 8.981, de 1995, evidencia a existência de uma coerência no uso das expressões "imposto de renda devido" e "saldo de imposto a pagar ou a compensar", a primeira sempre denotando o valor do imposto apurado na declaração, antes de compensadas as antecipações, e a outra referindo ao valor remanescente após todas as compensações e abatimentos a que o contribuinte teria direito, conforme os artigos a seguir transcritos:

"Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de 15% (quinze por cento).

(...)

§ 2º - os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto não pago não poderá ser deduzido do devido na declaração. (grifei)

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

(...)

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

d) do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35, pago mensalmente.

Art. 44. As pessoas jurídicas, cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais), poderão optar, por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

(...)

§ 2º Na hipótese deste artigo, o imposto de renda devido, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês (arts. 27 a 32) será considerado definitivo.

Art. 60. Estão sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte, à alíquota de 5% (cinco por cento), as importâncias pagas às pessoas jurídicas:

(...)

Parágrafo único. O imposto descontado na forma deste artigo será deduzido do imposto devido apurado no encerramento do período base."

É evidente nesses casos, o que dispensa maiores comentários, a distinção entre "imposto devido" e "saldo e imposto a pagar" e o significado dado a cada uma delas.

Assim, *data vênia*, embora o verbete "devido" refira-se, àquilo que se deve, que se tem de pagar, etc, como mencionado no voto vencedor, o vocábulo não necessariamente se refere a algo que é devido no momento que o vocábulo é pronunciado.

Isto é, o uso do vocábulo pode se referir a algo que era devido em um momento anterior ou em determinadas circunstâncias, como nos seguintes exemplos: "o imposto devido apurado na declaração" ou "o imposto devido em 31 de dezembro". O próprio inciso I do artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995 refere-se a imposto devido, "ainda que integralmente pago". Ora, se afirmo a existência de imposto devido, mesmo que este tenha sido pago, não posso, ao mesmo tempo, considerar que o vocábulo "devido" está sendo usado para se referir, exclusivamente, a valor que ainda não foi pago.

Ademais, conforme acima demonstrado, a expressão "imposto devido" é usada repetidamente em outros artigos da mesma lei sempre denotando aquele valor apurado na declaração o que, a meu juízo, desautoriza interpretações que lhe dê significado diverso apenas em relação ao parágrafo único do artigo 88.

Quanto ao Parecer PGFN/CAT Nº 628/95, cumpre destacar que o mesmo versa sobre matéria diversa desta e, portanto, *data venia*, suas conclusões não podem ser aplicadas ao caso.

Isso fica claro já na própria ementa do Parecer, *verbis*:

> "Imposto de Renda RIR/94, arts. 889 e 992. Multa de lançamento ex ofício. Base de Cálculo. Considera-se imposto devido aquele que, no exercício da atividade administrativa, for exigido em ação fiscal instaurada nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração e de declaração inexata."

Ora, o mencionados artigos tratam da multa devida no caso de ofício, a saber:

> "Art. 889. O Lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei nºs 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7º, e

2.065/83, art 7º, e Leis nºs 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I – não apresentar declaração de rendimentos;

II – deixar de atender ao pedido de esclarecimento que lhe for dirigido, recusar-se a presta-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituir indevida;

IV – não efetuar ou efetuar com inexatidão o recolhimento do imposto devido inclusive na fonte;

V – estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação da penalidade pecuniária;

VI – omitir receitas."

O art. 992, por sua vez, assim reza:

"Art. 992 – serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º)

I – de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, excetuada a hipótese do art. seguinte;

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

No caso, tratava-se da incidência de uma multa, à época de 150% ou 300% (a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 75% ou 150%). O que se discutia era qual seria a base de cálculo dessa multa ao que o Parecer da PFN concluiu 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".

A multa por atraso na entrega da declaração, por sua vez, estava prevista no artigo 999 do RIR/94, cuja redação era semelhante àquela do artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995, a saber:

> 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 ou de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei nºs 1.967, art. 17, e 1.968, art. 8º);
>
> (...)"

Note-se que há uma diferença, que não pode ser desprezada, entre a aplicação da multa pela falta de pagamento do tributo, cuja base de cálculo se vincula logicamente ao valor que deixou de ser recolhido, da multa pelo descumprimento do ato formal de entrega da declaração, em relação à qual não há essa mesma vinculação lógica. Ao contrário, não há razão lógica que vincule a incidência da multa pelo descumprimento da obrigação acessória ao saldo do imposto a pagar.

Assim, em conclusão, entendo que a melhor interpretação para o inciso I do artigo 88, da Lei nº 8.981, de 1995 é a de que a base de cálculo da multa pelo atraso na entrega da declaração é o imposto devido apurado na declaração, assim entendido o valor

apurado antes de compensadas as antecipações a título de imposto de renda na fonte, carnê-leão, etc.

Sala das Sessões (DF), 12 de maio de 2004

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA