



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Recurso nº. : 138.340
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000
Recorrente : BRENORLEI CORREA DA SILVEIRA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 21 de outubro de 2004
Acórdão nº. : 104-20.251

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 rendimento 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 BRENORLEI CORREA DA SILVEIRA.

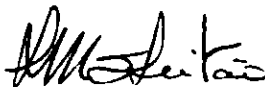
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a base de cálculo para a cobrança da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual de imposto devido de R\$ 30.534,07 para saldo do imposto a pagar de R\$ 5.415,91, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que negam provimento ao recurso.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251
Recurso nº. : 138.340
Recorrente : BRENORLEI CORREA DA SILVEIRA

RELATÓRIO

BRENORLEI CORREA DA SILVEIRA, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 035.514.230-91, residente e domiciliado na cidade de Bagé, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Mal Deodoro, nº 247 – Bairro Centro, jurisdicionado a IRF em Bagé - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 20/28, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria - RS, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 32/38.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 21/06/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/04 sem data da ciência, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.969,42 (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 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999.

Em sua peça impugnatória de fls. 05/07, instruída pelos documentos de fls. 08/16 apresentada, tempestivamente, em 09/07/01, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando o seu cancelamento amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

- que a Caixa Econômica Federal, telefonou no dia 11/05/01, avisando que eu estava irregular com a Declaração do Imposto de Renda, Pessoa Física. Espontaneamente, dirigi-me a Inspetoria da Receita Federal, em Bagé, com a pasta dos documentos da declaração do exercício 2000, ano-calendário de 1999. Fui informado pelo chefe da arrecadação, que eu não tinha entregue a declaração. Entreguei o disquete, na mesma hora, o chefe da arrecadação devolveu-me com o recibo de entrega, "Declaração recebida via INTERNET pelo Agente Receptor SERPRO 11.05.2001 às 14:47:51 hs, 1077861964";

- que a declaração foi entregue em 25.04.2000, como pode ser constatado pelo DARF, quando do pagamento da primeira quota; as demais quotas foram pagas, em 23.05.2000; 26.06.2000; 27.07.2000; 29.08.2000 e 28.09.2000. Se não tivesse declarado o imposto, como teria pago o "Saldo do Imposto";

- que o caso em pauta não está capitulado na legislação tributária pertinente a declaração do imposto de renda. O imposto foi totalmente satisfeito, a declaração foi entregue, o que houve foi um erro eletrônico, que foge do alcance, sob o aspecto "lato sensu", dos contribuintes, talvez por ignorância ou descuido de verificar o recibo via INTERNET;

- que a autuação é muito rigorosa, seu eu fosse um contribuinte isento pagaria a importância de R\$ 165,74. Está havendo um tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

RS, concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que não cabe a este órgão julgador apreciar a constitucionalidade ou a legalidade de diplomas legais. Incumbe, sim, aos órgãos da Administração Tributária o dever de sempre procederem de acordo com os mandamentos legais, conforme preceitua o Princípio da Legalidade, insculpido no art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988;

- que os mecanismos de controle de constitucionalidade ou legalidade regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois a presente autoridade julgadora não pode, sob pena de responsabilidade funcional, deixar de aplicar as normas cuja validade está sendo questionada pela defesa, em observância ao artigo 142, parágrafo único, do CTN;

- que contra a exigência da multa pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual Simplificada, relativa ao Exercício 2000, ano-calendário 1999, apresentada em 11/05/2000 (fl. 12), o contribuinte argumenta em dois sentidos: a) visando excluir sua responsabilidade pelo atraso na entrega argumenta que a declaração de ajuste teria sido entregue, fato não confirmado por ocorrência de erro eletrônico; b) levanta a hipótese de ser indicado como infração o fato da declaração entregue não constar nos arquivos da Secretaria da Receita Federal;

- que a Declaração de Ajuste pode, efetivamente, ter sido gerada em tempo hábil e os valores devidos a título de imposto de renda pessoa física podem ter sido recolhidos, como argumenta o contribuinte. Mas esses fatos não indicam que tenha ocorrido qualquer espécie de erro eletrônico, tampouco suprem a falta de entrega da declaração de rendimentos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

- que na Declaração de Ajuste Anual Simplificada (fl. 13) os rendimentos tributáveis do contribuinte somam R\$ 141.868,62 e teve a posse ou a propriedade, em 31 de dezembro, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). Logo, estava obrigado à apresentação da Declaração de Ajuste;

- que a multa de mora por atraso na declaração deve ser paga sempre que o contribuinte entregar a declaração fora do prazo. O fato gerador da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração;

- que apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para todos aqueles que se enquadram nos parâmetros fixados pela lei. Como se trata de uma obrigação de fazer, possui prazo certo para seu adimplemento, logo, seu descumprimento impõe uma sanção;

- que se equivoca o contribuinte se entendeu que a apresentação espontânea exclui a responsabilidade pela infração cometida e a correspondente multa de mora, pois se tratando no caso de obrigação acessória à qual estão sujeitos todos os contribuintes, é inaplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A ementa que consubstancia a decisão dos Membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria, é a seguinte:

"Assunto: processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2000

Ementa: PRELIMINAR. APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DE ATOS LEGAIS. Compete exclusivamente ao Poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

Judiciário apreciar questões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade de atos legais.

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2000

Ementa: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. APRESENTAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual a pessoa física, residente ou domiciliada no Brasil, que no ano-calendário 1999 teve rendimentos tributáveis cuja soma foi superior a R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais).

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 09/10/03, conforme Termo constante às fls. 29/31 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (07/11/03), o recurso voluntário de fls. 32/39, instruído pelo documento de fls. 40/58, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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 2000, relativo ao ano-calendário de 1999.

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 2000, relativo ao ano-calendário de 1999 (IN SRF nº 157, de 1999):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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\$ 40.000,00;

3. participou do quadro societário de empresa como titular ou sócio;

4. teve posse ou propriedade, em 31 de dezembro, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 80.000,00;

5. realizou, em qualquer mês do ano-calendário, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou operações em bolsas de valores de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

6. passou à condição de residente no Brasil no ano de 1998;

7. relativamente à atividade rural: (a) obteve receita bruta superior a R\$ 54.000,00; ou (b) deseja compensar prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário a que se referir à declaração.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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.

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

§ 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 n.º 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea "b", do citado diploma legal.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

Está provado no processo que o recorrente cumpriu fora do prazo estabelecido 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 a 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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:

" 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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 autuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência lógica a 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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 de 2000 até o dia 30 de abril de 2000. 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 sujeita-se, a partir daquele momento, também, cumulativamente, a uma 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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, 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, 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

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). 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 base de cálculo para a cobrança da multa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11041.000281/2001-20
Acórdão nº. : 104-20.251

por atraso na entrega da declaração de ajuste anual de imposto devido de R\$ 30.534,07
para saldo do imposto a pagar de R\$ 5.415,91.

Sala das Sessões - DF, em 21 de outubro de 2004



NELSON MALLEMAN