



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Recurso nº. : 138.173
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : MARIA TEREZINHA DA SILVA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 12 de agosto de 2004
Acórdão nº. : 104-20.125

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - OBRIGATORIEDADE - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº. 9.250, de 1995, art. 7º).

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - APLICABILIDADE DE 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 nº. 8.981, de 1995, incidem quando ocorrer a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado.

DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO - DECLARAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE MORA - APLICAÇÃO DO LIMITE DE VALOR MÁXIMO E DO LIMITE DE VALOR MÍNIMO - Será aplicada 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. 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 MARIA TEREZINHA DA SILVA.

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 de R\$ 165,74, nos termos do relatório e voto que passam a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que negavam provimento ao recurso.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 OUT 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. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125
Recurso nº. : 138.173
Recorrente : MARIA TEREZINHA DA SILVA

RELATÓRIO

MARIA TEREZINHA DA SILVA, contribuinte inscrita CPF/MF sob o nº 228.693.520-34, residente e domiciliada na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Carlos Silveira Martins Pacheco, nº 55 – apto 502 – bloco G – Bairro Cristo Redentor, jurisdicionado a DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 25/28, prolatada pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 31/40.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 17/03/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 06/09, sem data da ciência, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário residual no valor total de R\$ 1.162,83 (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 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997. Sendo que a base de cálculo para o cálculo da multa foi o imposto devido de R\$ 11.084,20 e o percentual aplicado foi o máximo permitido de 20%, resultando a multa de R\$ 2.216,84 deduzidos do saldo do imposto a restituir de R\$ 1.054,41, resultou o valor residual de R\$ 1.162,83. Infração capitulada no artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 30 da Lei nº 9.249, de 1995 e artigo 27 da Lei nº 9.532, de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

Em sua peça impugnatória de fls. 01/05, instruída pelo documento de fls. 06/10, considerada tempestiva, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando a diminuição para o valor mínimo de R\$ 165,74, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a contribuinte no momento que foi fazer recadastramento de sua conta corrente, foi informada pelo banco que seu CPF/MF se encontrava suspenso junto a Receita Federal;

- que consultou a Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre – RS, e foi quando soube que se encontrava nesta situação, pela falta de entrega da declaração de imposto de renda anual;

- que a mesma tem profissão de enfermeira, sendo para ela um mundo totalmente estranho à área tributária/fiscal, e por falta de orientação cometeu a infração da não entrega da DIRPF na data determinada;

- que a contribuinte em nenhuma maneira esquivou-se da sua obrigação fiscal/tributária, ocorrendo apenas uma grande falta de conhecimento, onde culminou nesta omissão involuntária, logo que teve conhecimento de sua falha entregou a DIRPF base de 1997 na data de 27/12/02;

- que a multa foi calculada na forma como sua declaração tivesse resultado em imposto a pagar, o que foi ao contrário, ou seja, foi apurado valor a ser restituído para o contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

- que ao analisarmos a DIRPF do contribuinte percebe-se que após o cálculo seguindo a orientação da norma legal do Decreto nº 3.000, de 1999, o contribuinte tem um valor negativo, termo utilizado pelo próprio art. 88 , se o resultado consolidou-se em negativo, obviamente o contribuinte teve uma restituição, e seguindo o raciocínio do Decreto não foi apurado nenhum imposto devido.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente, necessário esclarecer que de ofício foram alterados os valores correspondentes ao rendimento tributável e ao imposto retido na fonte declarado visto terem sido somadas as importâncias relativas ao 13º salário;

- que refeitos os cálculos conforme extrato de fls. 09, a contribuinte passou a ter direito a uma restituição de R\$ 1.054,01. Entretanto, como entregou a sua declaração em atraso é devida a multa de 20% sobre o valor devido: R\$ 11.084,20, que importa em R\$ 2.216,84. Compensada a fonte (a ser restituída) resta um saldo de multa a pagar de R\$ 1.162,83;

- que para a contribuinte a multa deveria ser calculada somente sobre o saldo do imposto a pagar, se houvesse. Esclareça-se que o imposto retido na fonte é uma antecipação do devido na declaração de ajuste. E somente por essa razão o valor da fonte é deduzido do imposto devido na apuração anual, quando é verificado se o imposto devido já foi quitado, ou se resta um saldo a pagar ou a restituir;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

- que porquanto, a multa por atraso é aplicada sobre o imposto devido, que é o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, conforme consta no próprio formulário do Imposto de Renda;

- que pela legislação citada, é devida a multa por atraso na entrega da declaração de ajuste calculada sobre o imposto devido, ainda que este tenha sido integralmente pago (imposto retido na fonte como antecipação);

- que as normas legais que regulam o assunto não prevêm a correção do valor a ser restituído quando da compensação para fins de liquidação da multa por atraso, sendo portanto indevido o pedido do contribuinte nesse sentido;

- que a propósito a Lei nº 9.250, de 1995 e seu art. 16 prevê que o valor da restituição do imposto de renda da pessoa física, apurado em declaração de rendimentos, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data prevista para a entrega da declaração de rendimentos até o mês anterior ao da liberação da restituição e de 1% no mês em que o recurso for colocado no banco à disposição do contribuinte,

- que tal disposição legal trata da correção do valor da restituição no estrito limite em que é prevista, logo, não há previsão para realizar a atualização quando tal valor quita no todo ou em parte o valor da multa.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/06/03, conforme Termo constante às fls. 29/30 e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (23/07/03), o recurso voluntário de fls. 31/40, instruído pelo documento de fls. 41, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça impugnatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

Consta às fls. 41, cópia do documento de recolhimento do depósito judicial a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97, objetivando o seguimento do recurso administrativo.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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 1998, relativo ao ano-calendário de 1997.

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 1998, relativo ao ano-calendário de 1997 (IN SRF nº 90, de 1997):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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. realizou, em qualquer mês do ano-calendário, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeitos à incidência do imposto, ou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;
5. 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;
6. teve a posse ou propriedade, em 31 de dezembro do ano-calendário a que se referir à declaração, de bens ou direitos, inclusive terra nua, cujo valor total foi superior a R\$ 80.000,00.

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. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

§ 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 devido e limitado no valor mínimo de R\$ 165,74, quando for apurado imposto devido; e (2) - multa fixada em valores de R\$ 165,74 a R\$ 6.629,60, quando não for apurado imposto devido.

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, a princípio, não há respaldo legal para excluir a multa imposta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

Está provado no processo que a 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. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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 conseqüência 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 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 a contribuinte em tela, estava, inequivocadamente, obrigado a cumprir a obrigação tributária acessória de entregar a sua declaração de rendimentos do exercício de 1998 até o dia 30 de abril de 1998. Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo estabelecida pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento, demonstrado nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

autos e admitido explicitamente pelo suplicante, resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária.

Basta, portanto, 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 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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 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 autolancamento 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº. : 104-20.125

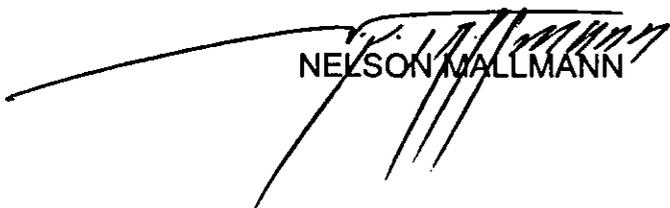
Entender-se diferente, quando a legislação sequer previa multa por falta de antecipação de imposto, seria penalizar àqueles que anteciparam imposto em benefício àqueles que deixaram para pagar aos cofres públicos apenas quando da apresentação da DIRPF. Por isso o entendimento manifesto no Parecer anteriormente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

Assim, para que se faça a justiça fiscal e se mantenha a jurisprudência formada nesta Câmara, não apurando o contribuinte imposto a pagar mas a restituir, com base no mesmo artigo 88, da Lei nº 8.981, é de se reduzir à multa ao seu valor mínimo de R\$ 165,74.

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 ao seu valor mínimo de R\$ 165,74.

Sala das Sessões - DF, em 12 de agosto de 2004


NELSON MALLMANN