



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Recurso nº. : 104-138173
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : MARIA TEREZINHA DA SILVA
Sessão de : 12 de junho de 2006
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL –
ATRASO NA ENTREGA – MULTA – BASE DE CÁLCULO – A base de
cálculo da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual
é o Imposto Devido, apurado antes da compensação com o tributo
antecipado (art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995).

Recurso especial provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial
interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de
Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros
Remis Almeida Estol, Leila Maria Scherrer Leitão e Wilfrido Augusto Marques, que
negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2006

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Gil' or similar, located to the right of the text block.

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

Recurso nº. : 104-138.173
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : MARIA TEREZINHA DA SILVA

RELATÓRIO

Em sessão plenária de 12/08/2004, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu a decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-20.125 (fls. 44 a 62), acatada por maioria de votos. O julgado foi assim ementado:

"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 mínimo de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos. A multa por atraso na entrega da declaração não pode ser aplicada sobre o valor do imposto apurado na declaração, na ausência de imposto a pagar, dá ensejo à multa mínima.

Recurso parcialmente provido." 



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

No voto condutor do aresto, entendeu-se que a base de cálculo da multa aplicada deveria ser o imposto a pagar (calculado após a compensação com o imposto antecipado), e não o imposto devido. Como foi apurado imposto a restituir, a penalidade foi reduzida ao seu valor mínimo.

Inconformada, a Fazenda Nacional, por meio de seu Representante, com fundamento no artigo 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e nos artigos 5º, inciso I, e 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, interpôs, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 65 a 73, visando a revisão do julgado.

O Recurso Especial apresenta os seguintes argumentos, em resumo:

- a interpretação gramatical da expressão "imposto devido" não é a mais adequada, uma vez que o imposto antecipado também é devido;

- a palavra "devido" tanto pode significar o que se deve, como aquilo que se devia;

- a própria Lei nº 8.981, de 1995, em diversos dispositivos, utiliza a expressão "imposto devido" referindo-se ao valor apurado na declaração, antes de compensadas as antecipações, e a expressão "saldo de imposto a pagar ou a compensar" ao se referir ao valor remanescente, após as compensações e abatimentos a que o contribuinte teria direito (arts. 21, *caput* e § 2º; art. 37, *caput* e § 3º, alíneas "c" e "d"; art. 44, *caput* e § 2º; art. 60, parágrafo único);

- ao invocar o Parecer PGFN/CAT nº 628, de 1995, para dar o mesmo tratamento da multa de ofício à multa pelo atraso na entrega da DIRPF, o Relator confere o mesmo tratamento a situações distintas;



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

- no caso da multa de ofício, a base de cálculo deve ser o imposto a pagar, por expressa determinação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que especifica que a penalidade deve ser aplicada sobre a totalidade ou diferença de tributo;

- no caso da multa por atraso na entrega da declaração, o art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao especificar que ela incide sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago;

- quanto à alegação de que o citado dispositivo legal se referiria aos casos em que o contribuinte apurou imposto a pagar e efetuou o recolhimento em cota única, esta deve ser rechaçada, uma vez que seria totalmente desnecessária tal previsão específica na lei, já que, sendo a multa do art. 88 devida por descumprimento de obrigação acessória, o cumprimento da obrigação principal não teria o condão de eximir o contribuinte daquela sanção;

- quando o contribuinte entrega a declaração com atraso, apura o imposto e o recolhe, a infração à legislação tributária já ocorreu, portanto a multa seria devida mesmo que não houvesse a expressão "ainda que integralmente pago", assim tal expressão não trata da hipótese ventilada pelo Relator;

- se a expressão ora tratada houvesse sido usada para não eximir de sanção o contribuinte que descumpriu uma obrigação acessória, mesmo que adimplida a obrigação principal, estaria falando o óbvio.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento do recurso, com a reforma da decisão.

Cientificada do Recurso Especial em 03/08/2005 (fls. 80), a contribuinte apresentou, em 12/08/2005, tempestivamente, as contra-razões de fls. 81 a 87, contendo, em resumo, os seguintes argumentos: 



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

- preliminarmente, o Recurso Especial não deve ser conhecido, uma vez que o acórdão recorrido foi proferido em conformidade à lei, portanto não restou atendido o pressuposto contido na segunda parte do inciso I, do art. 3º, do Decreto nº 83.304, de 1979;

- no mérito, a recorrente "rasga" pareceres emitidos pela própria PGFN, bem como atos da Secretaria da Receita Federal;

- a Fazenda Nacional tenta distorcer as expressões utilizadas nas normas legais;

- as leis estão contidas em um sistema maior, portanto o intérprete não pode se restringir à interpretação gramatical, pois existem outros métodos interpretativos;

- ainda que a interpretação fosse dúbia – o que não é – na dúvida a interpretação deve favorecer ao contribuinte (art. 112, inciso IV, do CTN);

- se a Lei nº 9.250, de 1995, arts. 13 e 14, menciona imposto devido, ou a pagar, é aquele apurado após a compensação com o IRRF, e levando-se em conta que, no presente caso, foi apurada restituição, fica caracterizado que a multa deve ser aplicada no seu valor mínimo;

- dos oito membros do Colegiado, apenas dois não acolheram a tese do Relator, o que demonstra ser ela a melhor solução para o caso;

- a tese da recorrente fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

- a entrega em atraso da declaração não causou prejuízo financeiro ao Erário, mas sim à contribuinte, que além de não conseguir a devolução dos valores

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

retidos muito superiores ao devido, teria de pagar multa com indícios de confisco, o que é proibido pela Constituição de 1988.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 90, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. 



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

VOTO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

Trata o presente processo, de exigência de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 1998, ano-calendário de 1997 (fls. 06).

Em sede de contra-razões, a contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, alegando que o acórdão recorrido não contrariou a lei.

Ora, o juízo acerca da contrariedade ou não à lei constitui o próprio mérito do Recurso Especial, cuja competência para exame é da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Quanto à admissibilidade do apelo, é suficiente que o recorrente especifique a legislação supostamente contrariada e forneça fundamentos que pelo menos em tese sejam válidos. Com efeito, esses pressupostos foram atendidos no presente caso, razão pela qual não deve ser acatada a preliminar argüida pela contribuinte em contra-razões.

Adentrando ao mérito, no acórdão recorrido entendeu-se, por maioria de votos, que a base de cálculo da multa aplicada deveria ser o valor do imposto a pagar (calculado após a compensação com o imposto antecipado), e não o do imposto devido. Como foi apurado imposto a restituir, a penalidade foi reduzida ao seu valor mínimo.

A Fazenda Nacional, por sua vez, considera correto o procedimento da autuação, que utilizou como base de cálculo da penalidade o imposto devido, calculado antes da compensação com o imposto antecipado. 



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

A questão requer a análise sistemática da legislação de regência, na busca do correto significado das expressões "imposto devido" e "imposto a pagar", presentes em vários dispositivos legais, a saber:

Lei nº 9.250, de 1995:

"Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:

(...)

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:

(...)

V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

VI - o imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965.

(...)

§ 1º A soma das deduções a que se referem os incisos I a IV não poderá reduzir o **imposto devido** em mais de doze por cento.

Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, **saldo do imposto a pagar** e, se negativo, valor a ser restituído.

Parágrafo único. Quando positivo, o **saldo do imposto** deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.

Art. 14. À opção do contribuinte, o saldo do imposto a pagar poderá ser parcelado em até seis quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte:"

A simples transcrição desses dispositivos da Lei nº 9.250, de 1995, acima, permite concluir que o "**imposto devido**" é aquele apurado na declaração,

Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

antes da dedução do imposto antecipado. Já o **"imposto a pagar"** resulta da diferença entre o **"imposto devido"** e as deduções cabíveis (incentivos, IRRF, carnê leão, imposto complementar e imposto pago no exterior). Tanto é assim que a expressão **"imposto a pagar"** está sempre associada à palavra **"saldo"**, evidenciando que se trata do valor apurado depois de efetuado o ajuste.

Lei nº 8.981, de 1995:

"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 a 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:**

- a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;
- b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
- 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 desta lei, pago mensalmente.

(...)

Art. 60. Estão sujeitas ao desconto do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas:



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

I - a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial;

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

A análise dos dispositivos retro, da Lei nº 8.981, de 1995, confirma o significado atribuído pela Lei nº 9.250, de 1995, a cada uma das expressões aqui tratadas. Com efeito, mais uma vez fica patente que o **imposto devido** é aquele apurado na declaração, antes da compensação com o imposto já recolhido, enquanto que o "**imposto a pagar**" é o saldo, ou seja, o resultado do ajuste, após a subtração das deduções/reduções por incentivos fiscais e dos valores já pagos.

Diante de tal clareza, partindo-se do princípio de que, se o ordenamento jurídico não comporta contradições, muito menos uma lei poderia encerrar inconsistências, o significado atribuído à expressão "imposto devido" deve ser mantido em todos os dispositivos que a ela se referem, inclusive no art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, a saber:

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

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o **Imposto de Renda devido**, ainda que integralmente pago;

II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido."

Importa reiterar que a própria legislação de regência se encarregou de diferenciar o "**imposto devido**", correspondente ao valor total que o contribuinte efetivamente deve ao fisco, do "**saldo do imposto a pagar**", que representa não o imposto devido, mas sim constitui o próprio resultado do ajuste, tanto é assim que, em alguns casos, apura-se restituição. 



Processo nº. : 11080.003113/2003-91
Acórdão nº : CSRF/04-00.268

Assim, a pretensão de, **apenas relativamente ao art. 88**, emprestar à expressão “**imposto devido**” significado diverso daquele praticado no restante da legislação que rege o Imposto de Renda, constitui contradição que o ordenamento jurídico não admite. Acrescente-se que o significado que se quer conferir à dita expressão, corresponde a um outro conceito, também especificado na mesma legislação (saldo de imposto a pagar).

Quanto ao Parecer PGFN/CAT nº 628, de 21/06/1995, mencionado no acórdão recorrido, este se refere a lançamento de ofício, ou seja, trata-se de multa incidente sobre rendimentos não tributados, ou sobre compensação indevida de IRRF, portanto nada tem em comum com o caso que ora se analisa, concernente ao descumprimento de obrigação acessória.

Diante do exposto, DOU provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 12 de junho de 2006


MARIA HELENA COTTA CARDOZO 