



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.004056/2004-49  
**Recurso n°** 171.380 Voluntário  
**Acórdão n°** **2102-001.206 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de março de 2011  
**Matéria** IRPF - Multa por atraso na entrega da declaração  
**Recorrente** MARIA TEREZINHA DA SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2000

IRPF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. A partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/1995.

BASE DE CÁLCULO DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. 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.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO. A base de cálculo do imposto devido é a diferença entre a soma de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e a soma das deduções autorizadas pela legislação.

Impossível se igualar os conceitos de imposto devido e de imposto a pagar.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Rubens Maurício Carvalho – Presidente substituto

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Francisco Marconi de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 28/03/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rubens Maurício Carvalho (Presidente substituto), Núbia Matos Moura, Acácia Sayuri Wakasugi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Francisco Marconi de Oliveira. Ausente justificadamente o Presidente, Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

## **Relatório**

O contribuinte acima identificado foi autuado, por meio de Auto de Infração (fls. 06 a 10), em decorrência da entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda fora do prazo, referente ao exercício 2000, com aplicação da multa de R\$ 2.909,59 (dois mil novecentos e nove reais e cinquenta e nove centavos).

Apresentou impugnação contestando o valor da multa, por considerar que foi calculada erroneamente sobre um valor que não representa o imposto devido; que deveria ser aplicada a multa mínima, conforme art. 964, Inc. II, P. Ú do Decr. 3.000/99; que faltou atualização pela SELIC do imposto a ser restituído, cfe mandamento do art. 16, da Lei 9.250/95; e que somente após atualização da SELIC no valor do imposto a restituir, é que deverá ser descontada a multa mínima pela entrega da declaração em atraso.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ/POA decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo a exigência da multa por atraso na entrega da declaração. O voto é fundamentado na legislação pertinente ao caso, que é a Instrução Normativa SRF 157/1999, art. 1º, inciso I e IV, e as Leis nº 8.981/1995, art. 88, e 9.532/1977, art. 27, que sancionam tal conduta com aplicação da multa por atraso da entrega da declaração.

Esclarece ainda o relator, de forma bastante didática, a diferença entre “imposto devido” na declaração de ajuste anual com “imposto a pagar ou restituir”, transcrevendo os artigos 83, 86, 87 e 88 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), e que o contribuinte não se enquadra na situação para a aplicação da multa mínima estabelecida nos incisos I e II do art. 88 da Lei nº 8.981/1995. Reforça o entendimento com a reprodução do art. 12 e §2º da Instrução Normativa SRF nº 157, de 1999.

Quanto a atualização da taxa SELIC, argui o relator ser improcedente o pedido, pois da mesma forma, no caso em apreço, o valor da multa a ser compensada não sofreu qualquer atualização.

Rebate, no voto, por fim, a alegação de confisco, uma vez que a vedação é dirigida ao legislador, para orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco.

A recorrente recebeu ciência do julgamento de primeira instância em 3 de junho de 2008 (fl. 25) e apresentou recurso voluntário no dia 24 de junho do mesmo ano (fl. 26).

Preliminarmente, alega em seu recurso “que a decisão de primeira instância não enfrentou de modo conciso o que dispõe o decreto nº 3.000/99, conhecido como RIR/99, sobre o conceito de imposto devido”, e que “esta falta de enfrentamento de uma das principais fundamentações leva a uma das hipóteses de nulidade elencadas no Art. 59, II, Decr. 70235/72”. Cita, para reforçar sua tese ementas dos Acórdãos 105-14.113 e 104-19.261, que tratam de cerceamento do direito de defesa e pugnam por declarar nula a decisão de primeira instância.

No mérito, questiona o conceito de imposto a pagar e divide a defesa em três tópicos:

#### 1º . Do Imposto devido.

Cita a artigo 85 do RIR/99, sublinhado o texto que a pessoa física “deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos recebidos no ano calendário”. Interpreta que o que o contribuinte, como faz retenção mensal do imposto de renda, já quita sua obrigação perante o fisco quando tem uma única fonte de renda. E finaliza com o art. 7º da Lei 9.250/1995, em relação á orientação do imposto a pagar ou restituir.

#### 2º. Da apuração do imposto.

Cita, parcialmente os artigos 86, 87 e 88 do RIR/99, explicitando que na sistematização destes três artigos entende que o imposto devido é extraído da fórmula, que a seguir transcrevo:

*Base de cálculo, apurada cfe art. 8º da lei 9.250/1995, utilizar tabelas do Inc. II, art, 86 acima, deste resultado, é autorizado a dedução do imposto de renda na fonte. Após esta operação matemática, o seu resultado é o imposto devido ou a restituição, cfe a inteligência do art. 88 acima, com sua origem semântica no art, 13 da lei 9.250/95”*

Assim, pelo seus cálculos, teria o contribuinte um valor negativo. E se o resultado foi negativo teria imposto a restituir, sendo apurado nenhum imposto devido. E que a questão de imposto devido e a pagar é apenas “um jogo de palavras”.

#### 3º. Da multa devida

Neste tópico cita o artigo 964 do RIR/99, inciso I, frisando que a multa de mora será exigida sempre que houver valor de imposto devido, e que o contribuinte em análise não tem imposto devido. Transcreve o artigo 112, e os incisos I a IV, destacando que interpreta-se a lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades, de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação. Sugere que se aplique, na forma do artigo 964, inciso II, do RIR/99, a multa de R\$ 165,74, aplicada á situação em que não resulte imposto devido na declaração de rendimentos das pessoas físicas.

4º. Da correção do imposto a restituir, e respectivo desconto da multa por atraso.

Reclama que “na notificação não aparece o valor a restituir devidamente atualizado pela taxa de atualização selic, conforme determinado pelo art. 16 da lei 9.250/95” e que todos são iguais perante a lei: “se vale a atualização do imposto a restituir a um, vale a todos, independentemente da entrega em atraso ou não da declaração do imposto de renda”.

Resume, não na mesma ordem, seus pontos de discordância em:

*a) Multa calculada erroneamente, sobre um valor que não representa o imposto devido, conforme orientação legal, Lei 9250/95, arts. 7º até 13, principalmente neste último, que foi a origem do no art. 88 do RIR/99;*

*b) Multa a ser aplicada deverá ser a mínima de R\$ 165,74, conforme art. 964, Inc. II P. Ú do Decr. 3.000/99;*

*c) Falta de atualização pela SELIC do imposto a ser restituído, cfe mandamento do art. 16, da Lei 9.250/95.*

*d) Somente após a atualização da SELIC no valor do imposto a restituir, é que deverá ser descontada a multa mínima pela entrega da declaração em atraso.*

Por fim, transcreve a ementa dos Acórdãos 104-20.125 e 104-20.187, da Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes e requer que seja reformada a decisão de Primeira Instância.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira

Declara-se a tempestividade, uma vez que a contribuinte interpôs recurso voluntário no prazo regulamentar. Atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o recurso.

A matéria em litígio envolve multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2000, haja vista que a declaração foi entregue em 27 de novembro de 2002 (fl. 13), portanto fora do prazo legalmente estabelecido.

A contribuinte argumenta, preliminarmente, entendimento diverso sobre o conceito de Imposto Devido, e pede preterição ao direito de defesa. No mérito, questiona a fórmula de cálculo da multa por atraso na entrega em atraso de sua declaração e pede correção do valor do imposto a restituir antes de descontada a multa, e que essa seja o valor mínimo.

Não há em se falar em preterição de defesa, uma vez que o Auditor encarregado para relatar o acórdão da DRJ examinou e julgou, sem ressalvas, todos aspectos de divergência levantados pela contribuinte, não merecendo reparos.

O crédito tributário exigido no lançamento em exame está amparado na Lei nº 9.250/95, e alterações posteriores, que regulamenta a obrigatoriedade da entrega da declaração e estipula o valor da penalidade. Vejamos o que diz o artigo 88 da Lei nº 8.981/95 e o artigo 27 da Lei nº 9.532/97:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

*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.*

*§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:*

*a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;*

*b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.*

*(...)*

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

*Art. 27. A multa a que se refere o inciso I do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, é limitada a vinte por cento do imposto de renda*

*devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 1º do referido art. 88, convertido em reais de acordo com o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

De acordo com a legislação corrente, a falta de apresentação da declaração ou sua apresentação fora do prazo sujeita a pessoa física à multa. No caso em questão, como maior que o mínimo estipulado, essa multa é calculada em função do imposto devido, limitado a 20% (vinte por cento). O cálculo foi efetuado com base no percentual máximo (20%), já que a quantidade de meses eram mais que 20, multiplicado pelo valor do imposto devido (R\$ 14.547,97), que resultou na multa apurada (R\$ 2.909,59).

Entretanto, questiona a contribuinte o conceito da base de cálculo do imposto devido. O conceito de imposto a pagar e imposto devido, muito bem explicado bem relator da Primeira Instância, pode ser encontrado no artigo 8º da Lei nº 9.250, de 1995, como a diferença entre as somas:

- a) de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; e
- b) das deduções dos pagamentos efetuados, no ano-calendário, autorizado por lei.

Para a apuração do valor do imposto de renda devido na declaração aplica-se sobre a base de cálculo do imposto devido as alíquotas estipuladas na tabela progressiva constante do artigo 11 da Lei nº 9.250, de 1995, excluída a parcela a deduzir. Não é diferente do exposto no art. 83 do RIR/99:

*Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):*

*I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;  
II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.*

*Parágrafo único. O resultado da atividade rural apurado na forma dos arts. 63 a 69 ou 71, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 9º e 21).*

Esse também tem sido o entendimento deste Conselho, como se vê na ementa do Acórdão nº CSRF/04-00.432, da Câmara Superior de Recurso Fiscais, julgado na sessão de 12 de dezembro de 2006, abaixo transcrita:

*(...) 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.*

Assim, não há como se igualar ao conceito de imposto a pagar, que é, conforme explicitado nos arts. 87 e 88 do RIR/1999. O artigo 87 trata das deduções do imposto apurado na forma do artigo 86, ou seja, o imposto devido calculado mediante a aplicação da tabela do imposto de renda. O art. 88 trata da apuração do imposto a pagar.

Matematicamente, como argumenta o contribuinte, basta aplicar o raciocínio dos campos do formulário da Declaração de Ajuste Anual, conforme constante da folha 13. Primeiro encontra-se o imposto devido (campo 4), para depois apurar o imposto a pagar (campo 7) ou a restituir (campo 8).

O assunto está pacificado na Câmara Superior de Recurso Fiscais, decidido no Acórdão nº 9202-00.258 – 2ª Turma, de 22 de setembro de 2009, cuja ementa transcrevo para demonstrar corrente:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Exercício: 2003*

*DIRPF - IMPOSTO A RESTITUIR - APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA - MULTA - BASE DE CALCULO - A apresentação espontânea da declaração de rendimentos, após o prazo fixado para sua apresentação, dá ensejo à multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido, considerando-se, como tal, ao imposto apurado na declaração, antes de eventuais compensações.*

*Recurso especial provido.*

Para reforçar que é esse o entendimento da CSRF, acrescento as seguintes decisões: Acórdão nº CSRF/04-01.068, de 07 de outubro de 2008, Acórdão nº CSRF/04-00.268, de 12 de junho de 2006, Acórdão nº CSRF/04-00.432, de 12 de dezembro de 2006, Acórdão nº CSRF/04-00.646, de 18 de setembro de 2007, Acórdão nº CSRF/04-00.729, de 12 de dezembro de 2007, e Acórdão nº CSRF/04-01.069, de 07 de outubro de 2008.

O pedido de compensação do valor da multa aplicada com o imposto a restituir a que tem direito a contribuinte está sendo efetuada no auto de infração, não sofrendo atualização nem a multa, nem o imposto a restituir. Como pede a contribuinte em situações iguais, devendo sofrer atualização a parte não compensada. Neste aspecto também não prevalece a argumentação da requerente.

Diante do exposto, conheço do recurso e voto no sentido de negar-lhe provimento.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Francisco Marconi de Oliveira – Relator

