



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Recurso nº. : 104-136688
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : OLGA PUPO D'UTRA VAZ
Sessão de : 20 de março de 2007
Acórdão nº : CSRF/04-00.522

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 especial, nos termos do relatório e
voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol
que negou provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEILA MARIA SCHERRER
LEITÃO, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RIBAMAR BARROS
PENHA, GONÇALO BONET ALLAGE e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

Recurso nº. : 104-136688
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : OLGA PUPO D'UTRA VAZ

RELATÓRIO

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 15 a 18, por meio do qual se exigiu multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, apresentada com 49 meses de atraso, no valor de R\$ 2.540,62, cobrada no percentual máximo de 20%. A contribuinte havia apurado Imposto a Restituir no valor de R\$ 1.787,60, restando ainda a pagar o saldo da multa de R\$ 753,52.

Ciente da manutenção da exigência pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 23 a 26), a contribuinte, inconformada, interpôs Recurso Voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 28 a 34), exarando-se o Acórdão 104-20.137, de 12/08/2004 (fls. 141 a 147), assim ementado:

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - É devida a multa no caso de entrega de declaração fora do prazo estipulado, mesmo que o contribuinte o faça de forma espontânea. A multa por atraso na entrega da declaração não pode ser aplicada sobre o valor do imposto apurado na declaração, mas sim, sobre o imposto efetivamente devido, entendendo-se como tal àquele ainda não pago quando da entrega da declaração.

Recurso parcialmente provido."

A decisão foi assim resumida:

"Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a exigência à multa mínima de R\$ 165,74. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Beatriz Andrade de Carvalho que negavam provimento ao recurso."



Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

Cientificada do acórdão acima, a Fazenda Nacional, por seu representante, com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, interpôs o Recurso Especial de fls. 150 a 155, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- 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);

- o art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao especificar que a base de cálculo é o imposto devido, ainda que integralmente pago, portanto não há que se falar em "imposto a pagar";

- nem se alegue que o dispositivo acima se referiria a situação em que o contribuinte apura imposto a pagar e paga em cota única ou parceladamente, pois seria totalmente desnecessária tal previsão específica em lei;

- isso porque, sendo a multa em tela devida por descumprimento de obrigação acessória, o cumprimento da obrigação principal não teria o condão de eximir o contribuinte daquela sanção, ou seja, não mudaria o fato de que o contribuinte descumpriu uma obrigação tributária acessória;

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

- 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.

O Recurso Especial teve seguimento, por meio do Despacho nº 104-0.191/2005 (fls. 157 a 159).

Cientificada do Recurso Especial em 19/07/2006 (fls. 159), a contribuinte apresentou, em 02/08/2006, tempestivamente, as contra-razões de fls. 163 a 176, a seguir resumidas:

- preliminarmente, o recurso não deve ser conhecido, uma vez que não houve a demonstração precisa, com indicação das peças processuais, do prequestionamento da matéria, bem como não ficou suficientemente demonstrada a alegada contrariedade à lei;

- a interpretação gramatical foi feita pela Fazenda Nacional, que inclusive recorreu à análise semântica do termo "devido" (cita doutrina de Hugo de Brito Machado);

- a decisão recorrida efetuou interpretação sistemática do dispositivo legal;

- somente pode ser apurado o imposto efetivamente devido após as compensações, deduções e abatimentos do valor já recolhido, o que muitas vezes gera direito à restituição; 

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

- o termo "imposto de renda devido", constante do inciso I, deve ser interpretado em consonância com o *caput* ao qual está submetido, que trata da declaração de rendimentos como um todo;

- assim, havendo imposto a restituir, deve ser aplicada a multa mínima, o que reflete o entendimento das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- entender-se de outra forma acarretaria distorções, autorizando-se a cobrança de elevadas multas, incidentes sobre imposto já recolhido, o que fere o princípio da razoabilidade;

- vale ressaltar que a contribuinte apurou restituição, sendo o atraso na entrega prejudicial a ela mesma;

- quanto à expressão "ainda que integralmente pago", esta se refere ao imposto ainda devido após a entrega da declaração;

- conforme o art. 112, inciso IV, do CTN, na dúvida, a norma deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte;

- a contribuinte, de idade avançada, deixou de apresentar a declaração no prazo previsto, mas entregou-a espontaneamente em 25/05/2002;

- a cobrança da multa sobre o valor do imposto antes da compensação se revela abusiva e ilegal.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 179, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. 



Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

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, apresentada com 49 meses de atraso, no valor de R\$ 2.540,62, cobrada no percentual máximo de 20% sobre o Imposto Devido. A contribuinte havia apurado Imposto a Restituir no valor de R\$ 1.787,60, restando ainda a pagar o saldo da multa de R\$ 753,52.

No acórdão recorrido, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo-se a multa ao valor mínimo, tendo em vista a adoção do Saldo de Imposto a Pagar / a Restituir como base de cálculo, e considerando-se que a contribuinte apurara restituição.

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, visa a reforma do julgado, restaurando-se como base de cálculo o Imposto Devido.

Em sede de contra-razões, preliminarmente, a contribuinte pede o não conhecimento do apelo, por falta de demonstração de prequestionamento e da contrariedade à lei.

Quanto à demonstração do prequestionamento da matéria, esta fica evidente no próprio resumo da tese defendida no julgado recorrido, constante logo no início do Recurso Especial (fls. 152), a saber:

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

"No voto acolhido pela maioria, a Conselheira-relatora reduziu aplicação da multa prevista no art. 88 da Lei 8981/95, sob o fundamento de que a base de cálculo desta multa deve ser o imposto a pagar, após as deduções permitidas na declaração de ajuste anual. Para o relator, como no caso dos autos não havia imposto a pagar, a multa deveria ser reduzida ao seu valor mínimo."

No que tange à demonstração de contrariedade à lei, o entendimento pacífico nos Conselhos de Contribuintes é no sentido de ser suficiente que a Fazenda Nacional apresente seus argumentos com plausibilidade, já que a discussão sobre a legalidade do acórdão recorrido constitui o próprio mérito do Recurso Especial, cuja competência para apreciação é da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vedado o deslocamento de sua apreciação para a fase de exame de admissibilidade.

Assim sendo, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Adentrando ao mérito, relativamente à base de cálculo da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, no acórdão recorrido entendeu-se, por maioria de votos, que deveria ser o saldo do imposto a pagar (calculado após a compensação com o imposto antecipado), e não o imposto devido.

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.

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:

(...) 



Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

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, 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

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

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:

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

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

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.

Nesse passo, 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).

No mesmo sentido do entendimento ora exposto, peço licença para transcrever trecho da brilhante declaração de voto da lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que bem ilustra a impropriedade da adoção do Saldo de Imposto a Pagar / a Restituir como base de cálculo da penalidade ora tratada:

“Assim, *data vênia*, embora o verbete ‘devido’ refira-se àquilo que se deve, que se tem de pagar, etc, como mencionado no voto vencedor, o vocábulo não necessariamente se refere a algo que é devido no momento que o vocábulo é pronunciado. Isto é, o uso do vocábulo pode se referir a algo que era devido em um momento anterior ou em determinadas circunstâncias, como nos seguintes exemplos: ‘o imposto devido apurado na declaração’ ou

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

'o imposto devido em 31 de dezembro'. O próprio inciso I do artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995 refere-se a imposto devido, 'ainda que integralmente pago'. Ora, se afirmo a existência de imposto devido, mesmo que este tenha sido pago, não posso, ao mesmo tempo, considerar que o vocábulo 'devido' está sendo usado para se referir, exclusivamente, a valor que ainda não foi pago.

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

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

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

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

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

'Art. 889. O Lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei nºs 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7º, e 2.065/83, art 7º, e Leis nºs 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I – não apresentar declaração de rendimentos;

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

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

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

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

VI – omitir receitas.'

Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

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

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

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

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

No caso, tratava-se da incidência de uma multa, à época de 150% ou 300% (a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 75% ou 150%). O que se discutia era qual seria a base de cálculo dessa multa ao que o Parecer da PFN concluiu que 'as multas previstas no art. 992 do RIR/94 serão proporcionais, em forma percentual, ao valor que a autoridade fiscal houver apurado, a maior, como imposto devido no procedimento fiscal correspondente, atendidas as compensações legalmente permitidas, e não, literalmente, ao valor declarado como 'imposto devido' pelo contribuinte'.

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

Art. 999 – Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I – multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração ou de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei nºs 1.967, art. 17, e 1.968, art. 8º);

(...)

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



Processo nº. : 11610.021801/2002-17
Acórdão nº. : CSRF/04-00.522

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

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2007


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

