



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13556.000057/00-57
Recurso nº : 127.403
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : NATHAN GONÇALVES FITERMAN
Recorrida : DRJ-SALVADOR/BA
Sessão de : 23 de março de 2006
Acórdão nº : 102-47.478

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte entregar, com atraso, a declaração de rendimentos, porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

BASE DE CÁLCULO DA MULTA – A multa por atraso na entrega da declaração deve ser calculada sobre o valor do imposto efetivamente devido na oportunidade da entrega da declaração, assim entendido o saldo a recolher após o abatimento dos valores de imposto antecipado. Na ausência de imposto a pagar ou havendo imposto a restituir, aplica-se a multa mínima.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NATHAN GONÇALVES FITERMAN.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa por atraso na DIRPF ao valor de R\$ 165,74, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), Bernardo Augusto Duque Bacelar (Suplente Convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e José Raimundo Tosta Santos que negam provimento. Designada a Conselheira Silvana Mancini Karam para redigir o voto vencedor.

Processo nº : 13556.000057/00-57
Acórdão nº : 102-47.478



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



SILVANA MANCINI KARAM
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

Recurso n.º : 127.403

Recorrente : NATHAN GONÇALVES FITERMAN

RELATÓRIO

Lançamento da penalidade pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda - Pessoa Física, exercício de 1999, mediante Auto de Infração e demonstrativos, fls. 13 a 16, uma vez que o cumprimento dessa obrigação acessória ocorreu a destempo em 21 de fevereiro de 2000.

O feito foi contestado com a alegação de que a pessoa física teria apresentado a referida declaração durante a vigência do prazo legal, conforme recibo que conteve o número 30.74.10.18.99, este posteriormente encaminhado à Agência da Receita Federal em Guanambi, junto com nova declaração e uma petição para solicitar perdão para eventual penalidade.

A irregularidade teria sido levantada quando o sujeito passivo buscou informações a respeito da situação de sua restituição no site da Administração Tributária, em 14 de fevereiro de 2000.

Juntada à impugnação a petição dirigida à Secretaria da Receita Federal em 15 de fevereiro de 2000 e entregue na citada Agência, conforme carimbo de recepção datado de 15/02/99.

A autoridade julgadora de primeira instância considerou o lançamento procedente em virtude do cumprimento da obrigação ter ocorrido após o transcorrer do prazo legal e que a impugnação apresentou-se despida de documentos comprobatórios. Decisão DRJ/SDR nº 783, de 9 de maio de 2001, fls. 22 e 23.

Inconformado com a referida decisão dirigiu o SP recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes no qual reiterada a alegação anterior quanto a ter cumprido a obrigação no prazo e contestada a Autoridade Julgadora de primeira instância sobre a ausência de prova - Recibo de Entrega - esclarecendo que esta foi encaminhada junto com a petição dirigida à Secretaria da Receita Federal conforme

3


Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

indicado expressamente nesse documento. Complementado o protesto com solicitação do benefício da espontaneidade previsto no artigo 138 do CTN.

Esclareça-se que a referida petição, fl. 8, é a original entregue na Agência da Receita Federal de Guanambi e contém observação da chefe daquela unidade no rodapé, datada de 18 de fevereiro de 2000. Nela o contribuinte afirma sobre ter entregue a declaração via Internet e um documento anexado que se supõe ser o citado Recibo de Entrega.

Transcreve-se excerto para facilitar a compreensão.

“Vimos através deste veículo informar que apesar da declaração do imposto de renda pessoa física relativa ao ano-calendário 1998 de Nathan G. Fiterman, CPF 390.584.256-49 não constar como recebida pela SRF, de fato a enviamos tempestivamente via internet e lamentavelmente o sistema de recepção e geração de declarações da SRF gerou um recibo de declaração e mais ainda, um número de recepção, 30.74.10.18.99 (documento em anexo).”

Telas online do sistema IRPF/CONS evidenciando dados do processamento da declaração, fls. 6 e 7; petição dirigida à Secretaria da Receita Federal em 15 de fevereiro de 2000, e recepcionada na mesma data, contendo observação da chefe da Agência da Receita Federal em Guanambi, datada de 18 de fevereiro de 2000, fl. 8, telas online do sistema SUCOP indicando a postagem e a devolução do Aviso de Recebimento relativo ao lançamento do IRPF/1999, do sistema CCPFBSA evidenciando débitos do contribuinte do exercício de 1997 e 1999 (este último relativo à penalidade lançada), fl. 11; depósito para garantia de instância, fl. 42.

Vindo a julgamento nesta E. Câmara, decidiu-se pela conversão em diligência para que, na Delegacia da Receita Federal de Vitória da Conquista fosse juntado o documento que teria sido anexado à dita petição, bem assim, fosse emitido parecer do setor competente sobre sua validade como prova de entrega via internet.

Efetivada a verificação, constatou-se que o documento não acompanhou a petição, mas teria sido apresentado à funcionária conforme informado às fls. 8 e 55.

O servidor Marcus Vinicius das Neves Cunha informou que o número indicado no dito recibo não corresponde a uma entrega de declaração, mas a um

4


Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

número de controle da SRF da declaração entregue no dia 21 de fevereiro de 2000.

Concluiu que a única declaração entregue é a que consta da base de dados, recepcionada em 21/2/2000, despacho à fl. 59.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script that appears to be the initials 'JM'.

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

As alegações do recorrente centram-se em duas irregularidades: ilegalidade da exigência em razão do cumprimento da obrigação acessória no prazo legal, de acordo com recibo entregue na Agência da Receita Federal de Guanambi; a segunda, mesmo admitindo a infração, estaria o sujeito passivo beneficiado pela denúncia espontânea na forma do artigo 138 do CTN.

Quanto à primeira hipótese, verifica-se que a petição foi acompanhada de um documento, que segundo o recorrente trata-se do Recibo de Entrega da referida declaração de ajuste anual. Esse Recibo conteria um número identificador da recepção, 30.74.10.18.99.

O número citado pelo recorrente refere-se ao controle de impressão do recibo, no rodapé, na forma "*Nr. de controle SRF: XX.XX.XX.XX.XX*", uma vez que a transmissão via internet era indicada em local do carimbo de recepção e confirmada pela mensagem:

"Declaração recebida via Internet pelo Agente Receptor SERPRO em .../.../1999 às:.... hs (seguido de número da recepção)."

Essa afirmativa é confirmada pela manifestação da autoridade fiscal em que informado ser o número constante do dito recibo aquele de controle junto à Administração Tributária e sua presença não indica que a DAA foi transmitida.

A situação externa que houve um engano no procedimento de remessa da DAA pelo sistema de processamento de dados via Internet, ou seja, concluiu-se pela efetiva transmissão e esta não ocorreu. No entanto, a responsabilidade pela efetiva entrega é do sujeito passivo, uma vez que o programa de transmissão contém informações claras a respeito dos dados que o recibo deve conter e da conferência que deve ser efetuada a cada transmissão.

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

Assim, quanto a esse aspecto a penalidade deve ser mantida.

Outra questão a decidir encontra-se localizada na aplicabilidade da norma excludente da responsabilidade prevista no artigo 138, do CTN, à situação.

Importante salientar, de início, que a interpretação não deve ser restrita ao texto legal isolado, mas como parte de um todo resultante dos objetivos que fizeram o Poder Público instituí-lo.

Nas seções em que se encontra dividido o capítulo V (1), do Título II – Obrigação Tributária, do Livro Segundo, do CTN, que alberga a denúncia espontânea, visualiza-se a preocupação do legislador quanto àqueles que podem ter ligações com o crédito tributário e a atribuição da possível responsabilidade pelo tributo e por infrações.

Assim é que a seção I, dispõe sobre aspectos gerais da responsabilidade, a seção II, sobre a responsabilidade dos *sucessores*, a seção III, quanto à responsabilidade de *terceiros*, e a seção IV, que abriga o artigo 138, trata da *responsabilidade por infrações*.

Observe-se que as seções I, II e III, tratam das responsabilidades daqueles que não constituem o verdadeiro pólo negativo da relação jurídica tributária, mas de *terceiros* a quem a lei expressamente atribui a correspondente obrigação perante a Administração Pública.

A seção IV, que trata da “Responsabilidade por Infrações” contém dispositivos que versam sobre: (a) infrações nas quais não presente a intenção do agente ou responsável para praticar o ato incorreto (art. 136), (b) infrações ligadas à área criminal e tidas como pessoais ao agente (art. 137), e (c) sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, pelo pagamento do tributo acrescido dos juros moratórios (art. 138)².

¹ O capítulo V do CTN (Lei nº 5.172, de 1966) tem como tema a Responsabilidade Tributária.

² CTN – Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

7


Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

O artigo 138 encontra-se inserido na referida Seção e portanto tem por referência o seu objeto³.

Como se extrai do conjunto das normas que compõe a dita seção, verifica-se que a *responsabilidade* a excluir é aquela que decorre das infrações em que presente o elemento volitivo.

No início da seção, o artigo 136, externa a regra geral que contém conclusão no sentido de que as infrações apanhadas pela Administração Tributária ou sanadas pelo próprio sujeito passivo *ocorreram de maneira independente da vontade do agente*⁴. E, se o comportamento ilegal decorreu *independente* da vontade não há motivos para excluir a responsabilidade, em razão de inexistir qualquer outro gravame além da punição pelo descumprimento da norma.

Essa norma tem por objeto externar que, regra geral, não há que se imputar responsabilidade a este ou aquele por infrações tributárias, pois a princípio, ocorreram *independente* da vontade do agente. Observe-se, ainda, que excepciona a hipótese de lei conter expressamente o estabelecimento da responsabilidade.

Esse posicionamento é justificado pela natureza heterônoma da norma tributária da qual decorre a característica objetiva das infrações aos seus mandamentos, isto é, sendo a obrigação não resultante de acordos previamente estabelecidos, mas de imposição unilateral prevista na lei, estendida a todos que poderão subsumir-se em face de um fato econômico praticado, o descumprimento de suas determinações pressupõe ausência de subjetividade da parte.

³ "15 AGRUPAMENTO DOS ARTIGOS – (...) Os artigos agrupam-se de acordo com o assunto regulado; os artigos afins, pelo seu relacionamento. Os códigos são o exemplo mais completo de agrupamentos ordenados e sistematizados dos artigos no texto da lei. (...) Os critérios utilizados para o agrupamento, embora sejam de escolha relativamente discricionária do legislador, devem, contudo, guardar adequação com a matéria regulada. (...) Gilmar Ferreira Mendes (em Questões Fundamentais de Técnica Legislativa. Revista Ajuris, v. 53, nov. 1991, págs. 122 e 123) enuncia algumas regras básicas que devem ser observadas a propósito: '(a) as matérias que guardem afinidade objetiva devem ser tratadas em um mesmo contexto; (b) procedimentos devem ser disciplinados segundo uma ordem cronológica; (c) a sistemática da lei deve ser concebida de modo a permitir que ela forneça resposta à questão jurídica a ser disciplinada e não a qualquer outra indagação; (d) deve-se guardar fidelidade básica com o sistema escolhido, evitando a constante mistura de critérios; e (e) institutos diversos devem ser tratados separadamente". CARVALHO, Kildare Gonçalves. Técnica Legislativa, Belo Horizonte, Del Rey, 1993, págs. 67 e 68.

⁴ CTN - Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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. (Grifei)



Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

Então, a norma do artigo 138 somente pode estar voltada às infrações nas quais presente a **intenção** do agente ou responsável, inseridas no espectro da área criminal e tidas como **peçoais ao infrator**.

Quando presente o elemento volitivo, permitido excluir a responsabilidade do agente, desde que obedecidos os requisitos do artigo 138 do CTN.

A finalidade da dita exclusão é permitir a correção do ato subjetivo e ilegal e afastar a imputação da correspondente punição por crime contida no Direito Penal.

Logo, a intenção do legislador não foi a de incluir a espontaneidade como liberadora de responsabilidades perante as infrações tributárias comuns, isto é, aquelas cometidas por interpretação incorreta do texto legal, ou por engano no preenchimento de guias, perda de prazos, entre outras tantas que são incluídas nesse rol. Para estas, a correção pelo próprio infrator é punida com a multa moratória, enquanto, em procedimento da Administração Tributária, pela penalidade de ofício.

Ad argumentandum, admitindo a forma preconizada pelo recorrente como interpretação correta, deixaria de ter razão de existir a penalidade pela mora, pois todas as infrações às normas regularizadas antes do início da ação fiscal seriam tidas como *espontâneas*, e, portanto, não subsumidas à hipótese de incidência da mora. De outra forma, todas as demais somente seriam regularizadas em procedimento de ofício, e, portanto, estariam subsumidas à penalidade de ofício.

Essa interpretação conduz a um contra-senso legal, isto é, a própria norma geral, o CTN, ao prever a penalidade pela mora⁵, conteria outra, decorrente do artigo 138, em antinomia interna, que eliminaria a primeira. E, como de longa data conhecido de todos, o ordenamento jurídico não contém contradições.

Esclareça-se, ainda, que a característica da penalidade, punitiva ou indenizatória, não interfere na sua aplicação ou exclusão.

Eventual alegação de que a norma de nível ordinário, ao impor penalidade pela mora, prevaleceria sobre a norma de nível geral, o CTN, em ofensa ao

⁵ CTN - Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.



Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

artigo 138, não se revestiria de fundamento porque a penalidade prevista na lei n.º 8.981, de 1995, observa as determinações da primeira quando a situação fática subsume-se aos requisitos de sua hipótese de incidência. Isto é, em determinadas situações, a aplicabilidade da norma ordinária é inibida pela eficácia da norma geral, o que permite concluir pela inexistência de antinomia na presença de ambas no ordenamento jurídico tributário.

A posição externada em julgado administrativo não serve para alterar o entendimento do colegiado julgador porque despida de suporte em norma que estenda seus efeitos *erga omnes*. Sua validade restringe-se às partes litigantes e às situações a que adstritas em razão da composição do colegiado, que uma vez alterada, pode gerar entendimento diverso para a mesma matéria. A doutrina, em que pese os bem fundamentados entendimentos, constitui suporte interpretativo para auxiliar a formação da convicção do julgador. E, pelo mesmo motivo que os julgados administrativos ou judiciais, não produzem qualquer efeito para fins de exclusão do crédito.

Convém salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificou entendimento sobre a aplicabilidade da referida multa, dadas as posições favoráveis da Primeira e Segunda Turmas⁶.

Nesse mesmo sentido, pacífica a jurisprudência dominante neste E. Primeiro Conselho de Contribuintes conforme evidenciada nos Acórdãos n.º 105-12822, sessão de 13 de maio de 1999, n.º 108-04777, sessão de 9 de dezembro de 1997, n.º 106-12509, sessão de 24 de janeiro de 2002, e n.º 102-44873, sessão de 20 de junho de 2001; e na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos n.º 01-2775/99, 01-2776/99, publicados no Diário Oficial da União de 06/12/2000 e n.º 01-2987/00, DOU de 21/12/2000⁽⁷⁾.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

⁶ Entendimento STJ - 1.ªT, 2.ªT - É cabível a cobrança de multa moratória na hipótese de atraso na entrega da declaração do imposto de renda, por constituir infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do CTN. A entrega da declaração do imposto de renda é uma obrigação autônoma, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, e a denúncia espontânea prevista no art. 138, de natureza tributária, abrange as obrigações principais e acessórias. Precedentes: 1ªT-RESP 261508 RS-Decisão:25/09/2000 DJ:05/02/2001(unânime) - 2ªT-RESP 246302 RS-Decisão:15/06/2000DJ:30/10/2000(unânime).

⁷ O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138, do CTN - Acórdão CSRF n.º 01-2987/00 DOU de 21/12/2000.



Processo nº : 13556.000057/00-57
Acórdão nº : 102-47.478

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006.



NAURY FRAGOSO TANAKA

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

VOTO VENCEDOR

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Redatora designada

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela DRJ de origem que considerou procedente o lançamento de multa de ofício, pela entrega em atraso da declaração de imposto de renda do exercício de 2000, ano calendário de 1.999.

Alega o Recorrente em seu favor, o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, vez que entregou a declaração ainda que em atraso, antes de qualquer procedimento fiscal. Alega ainda que, mesmo admitida a multa, esta deveria ser no valor mínimo de R\$ 165,74 em razão do Recorrente apresentar imposto a restituir no montante de R\$ 207,79.

Às fls. 13 dos autos constata-se Extrato emitido pela SRF contendo o IR pago no valor de R\$ 9.741,36, IR a restituir no valor de R\$ 207,79, este último sendo reduzido pela multa por atraso no valor de R\$ 953,35, gerando resíduo a ser pago no valor de R\$ 745,56.

A presente discussão conta com precedentes importantes neste E. Conselho aos quais me filio, discordando, com a devida vênia, do i. Conselheiro Relator. Dentre os precedentes mencionados, trago o voto vencedor da lavra Dra. Leila Maria Scherrer Leitão, proferido nos autos do Processo n.13710.000775/2001-18, Acórdão n. 104.20.046, 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão de 18.06.2004, cujas razões de decidir e conclusões ora transcrevo e me reporto.

Registro também que, a matéria se encontra clara e detalhadamente colocada, tornando afinal despiciendo qualquer outro acréscimo conceitual ou de outra natureza, "verbis":

"VOTO VENCEDOR

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Redatora-designada

Exsurge do relatório que a lide restringe-se à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN ao sujeito passivo que cumpre a obrigação de apresentar a DIRPF, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, mas a destempo.

.....
A matéria já foi objeto de contradições e controvérsias junto aos Conselhos de Contribuintes e na própria Turma da CSRF, firmando-se o entendimento, à maioria de votos, de não ser aplicável o disposto no art. 138 do CTN, a descumprimento de obrigações acessórias (formais), como no caso, a apresentação intempestiva de declaração de rendimentos.

Nesta assentada, adoto os seguintes argumentos condutores do voto vencedor constante no Acórdão CSRF/02-0.829, da lavra da i. Conselheira Maria Teresa Martínez López, a seguir transcritos:

"Ressalvado o meu ponto de vista pessoal (1), cumpre noticiar que o Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais, vem se pronunciando de maneira uniforme – por intermédio de suas 1ª a 2ª Turmas, formadoras de 1ª Seção e regimentalmente competentes para o deslinde de matérias relativas a "tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios" (Regimento Interno do STJ, art. 9º, § 1º, IX) -, no sentido de que não há de se aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN, quando se referir a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de contribuições e tributos federais – DCTFs.

Decidiu a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849005-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26.04.99), por unanimidade de votos, que:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 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

Processo nº : 13556.000057/00-57
Acórdão nº : 102-47.478

2 - As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direito com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

3 - Há de se acolher a 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.”

O STJ pacificou a questão mediante o ERESP 208097/PR, publicado no DJ de 15 de outubro de 2001, in verbis:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

II. Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um”. (Resp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).

III. Embargos de divergência rejeitados.”

Pacificada, pois, a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça no sentido de não se estender às obrigações formais (acessórias) o instituto da denúncia espontânea. Assim, a intempestividade na entrega de declaração, seja a declaração de imposto de renda, ora em lide, declaração sobre operações imobiliárias ou mesmo a declaração de imposto retido na fonte, acarreta a aplicação de multa específica ao caso, nos termos da lei vigente.

Trago ainda à argumentação, o posicionamento do i. Representante da Fazenda Nacional, Procurador Sérgio Marques de Almeida Rolff, ao se referir ao artigo 138 do CTN, a quem peço vênia para aqui transcrever o seguinte arrazoado, **in verbis**:

“Conforme textual disposição, o reterido dispositivo afasta as penalidades pela denúncia espontânea da infração, desde que, se for o caso, seja acompanhada do pagamento integral do tributo devido, com juros e correção monetária - que nada acresce e apenas

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

recompõe o valor da moeda - antes do início de qualquer medida ou procedimento fiscalizador relativo à infração denunciada, ou seja, afasta as penalidades e seus eventuais agravamentos que seriam ou poderiam ser aplicadas ou denunciante em decorrência de uma ação fiscal e diretamente relacionadas com a obrigação fiscal.

Em suma, tal e qual muito bem comparou o sempre e atual e Mestre Aliomar Baleeiro, tal procedimento de denúncia, de confissão da infração pelo contribuinte, equivale ao arrependimento eficaz do Código Penal (Direito Tributário Brasileiro 10ª Edição revista e atualizada - Forense, pág. 495/6).

Tal procedimento não afasta, portanto, as penalidades decorrentes de atos anteriormente já praticados e tão-somente imputáveis ao contribuinte e que decorram de atos comissivos ou omissivos seus, como é o caso das penalidades por retardamento ou descumprimento de obrigação fiscal.

E isso porque deve ser anotado que, por princípio geral de direito e, tal qual comparado magistralmente pelo Mestre apontado, o agente infrator arrependido (no caso o contribuinte denunciante) deverá responder pelos atos já praticados, no caso, pela mora ou descumprimento já incorridos, sujeitando-se, portanto, a todos os seus jurídicos e legais efeitos (pagamento da multa devida).

Ver de outra forma será dar tratamento injustificadamente beneficiado ao contribuinte faltoso, com apologia do procedimento de contumaz descumprimento dos prazos e obrigações fiscais, permitindo que fique ao arbítrio do contribuinte o se, quando e de que forma pagar seus tributos e/ou prestar as informações já devidas por lei ao Poder Público sobre seus bens, atos e negócios (CTN 194/200), o que, por si só já configura ilegalidade e lesividade claras à Ordem e à Economia Públicas, sem embargo de tornar letra morta o princípio de direito, de ordem pública, que determina que toda obrigação deverá ter um tempo para o seu pagamento, sob pena de, à sua falta, a exigibilidade do cumprimento ser imediata (CC art. 952 e segs.). princípio esse representado em matéria fiscal pelo artigo 160 do CTN, o qual determina que a lei fixará os prazos para as obrigações fiscais, sem o que será de 30 dias, findos os quais, serão devidos todos os acrescidos e penalidades legalmente previstas (CTN art. 161).” (Destaques do original).

Discordo, ainda, do entendimento do relator à disposição contida no § 2º do art. 88, da Lei nº 8.981, ou seja, obrigação da autoridade administrativa de suspender a espontaneidade através de intimação e inclusive agravar a penalidade caso não haja o devido atendimento. Para tanto, transcrevo o artigo anteriormente citado

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

“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.*

§ 2º **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.”**

*No ordenamento jurídico, o comando inicial é aquele contido no **caput**.*

Em segundo plano, as previsões dos parágrafos.

*Da leitura do **caput** e de seu inciso I, suficiente a verificação, pela autoridade administrativa, da ausência de declaração ou a sua apresentação espontânea, mas a destempo, para a aplicação da multa prevista no inciso I.*

No caso, desnecessária a intimação aludida no voto do Conselheiro-relator.

*O agravamento da penalidade, previsto no § 2º, da citada norma, só é plausível quando já aplicada a multa de que trata o inciso I, do **caput**. Não há que se falar em agravamento de pena ainda não imposta. Assim, aplicada a penalidade pela falta de apresentação ou a apresentação a destempo e, ainda não cumprida a obrigação de pagar a multa já exigida, em tempo delimitado na intimação, dar-se-á o agravamento de que trata o § 2º.*

Importa ainda destacar que, o atraso na entrega de informações à autoridade administrativa atinge de forma irreversível a prática da administração

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

tributária, em prejuízo ao serviço público em última análise, que não se repara pela simples auto-denúncia da infração ou qualquer outra conduta positiva posterior, sendo esse 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.

Assim, entendo legítima a exigência de multa por atraso na entrega da declaração, ainda que de forma espontânea.

Não obstante, manifesto-me no sentido de prover parcialmente o recurso em face da constatação da base de cálculo da multa ora em exigência.

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, o imposto a pagar.

Mister a 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).

*Necessária, pois, a figura de **imposto devido, a pagar**.*

O 142 do CTN determina ser cabível à autoridade administrativa "... determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo 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.

Apenas como adendo a tal entendimento, assim é definido o termo "devido" e, "dever" conforme "Novo Dicionário da Língua Portuguesa", Aurélio Buarque

Processo nº : 13556.000057/00-57
Acórdão nº : 102-47.478

de Holanda Ferreira,

"Devido. (Part. de dever). ... s.m. 2. O que é de direito ou dever. 3. Aquilo que se deve. 4. O justo, o legítimo."

"Dever. ... 1. Ter obrigação de 2. Ter de pagar 4. Estar obrigado ao pagamento de:"

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 imposto a pagar ou valor a ser restituído; e

Processo nº : 13556.000057/00-57

Acórdão nº : 102-47.478

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 autolançamento 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

Processo nº : 13556.000057/00-57
Acórdão nº : 102-47.478

como imposto devido no procedimento fiscal correspondente, **atendidas as compensações legalmente permitidas, e não, literalmente, ao valor declarado como "imposto devido" pelo contribuinte.**" (destacamos)

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 a 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 a 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. 

Processo nº : 13556.000057/00-57
Acórdão nº : 102-47.478

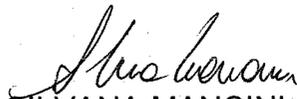
Não apurando o contribuinte imposto a pagar mas a restituir, com base no mesmo artigo 88, da Lei nº 8.981, voto pelo provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao seu valor mínimo.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2004.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

Nestas condições, por todas as razões acima expostas, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar o instituto da denúncia espontânea, inaplicável à espécie. Em consequência, passível de punição a entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, porém na ausência de imposto devido, cabível a aplicação da multa mínima de R\$ 165,74 .

Sala das Sessões – DF, 23 de março de 2006 .


SILVANA MANCINI KARAM