



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros NELSON MALLMANN,
OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'L' or a similar stylized mark.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046
Recurso nº. : 135.992
Recorrente : LUIZ ANDRÉ NUNES DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima mencionado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 08, para dele, exigir a multa por atraso na entrega da DIRPF, no montante de R\$ 3.395,06.

Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação de fls. 01/06, aduzindo que apesar do atraso na entrega da DIRPF, o efetuou, espontaneamente, em 30 de novembro de 2000, (fls. 12), sendo que o Auto de Infração fora lavrado em 12/03/2001. Portanto, está à evidência que a entrega da DIRPF, ocorreu anteriormente à lavratura do auto.

Assim sendo, o contribuinte traz aos autos o artigo 138, parágrafo único, do CTN, que trata do assunto da denúncia espontânea da infração, para o embasamento de suas alegações. Colaciona, ainda, diversas jurisprudências que tratam do assunto, descaracterizando a cobrança da multa por atraso na entrega da declaração.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ-II, julga o lançamento procedente, (fls. 26/30), analisando primeiramente a obrigatoriedade ou não do contribuinte em apresentar a DIRPF, no que resultou positivo. Alega que não assiste razão ao contribuinte aplicar o artigo 138 do CTN, para justificar o descumprimento da obrigação acessória. A responsabilidade de que trata o CTN, no artigo 138, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais, não alcançando as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

obrigações acessórias. De forma que as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea.

Cientificado em 22/05/2003, o contribuinte em 17/06/2003, interpõe recurso, (fls. 34/43), onde apresenta, em suma, as mesmas alegações da impugnação. Acresce ainda que, que o artigo 138 do CTN, é aplicável tanto às obrigações principais quanto, as acessórias, pois caso contrário, estaria expresso em seu texto legal.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

De início, imperioso ressaltar o princípio da hierarquia das leis, através do qual é inadmissível que a legislação ordinária derogue ou venha a pretender revogar expressas diretrizes de leis complementares ou da própria Constituição Federal.

É o caso da Lei nº 5.712/66, do CTN, que explicita inúmeras normas na relação fisco-contribuinte. Principalmente de amparo a este último sujeito passivo, ao estabelecer limites à ação do Estado.

Ora, se o artigo 136 da Lei nº 5.172/66 declara que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, o artigo 138 do mesmo CTN, expressamente exclui tal responsabilidade ante, denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, como justo ressarcimento ao credor pelo atraso no recebimento do crédito.

Importante mencionar que se o CTN não faz distinção entre infração ligada a Obrigação principal e obrigação acessória, igualmente, não delimita a exclusão da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

responsabilidade pela denúncia espontânea somente de infrações não conhecidas pela autoridade administrativa. Obviamente, não cabe ao interprete ou aplicador da lei distinguir onde esta não distingue.

Perpetrada, por exemplo, a última hipótese, e olvidar-se-á inclusive a clara regra de interpretação explicitada no artigo 112 do mesmo CTN, relativamente a penalidades. Sem menção a que, se a infração for de conhecimento da autoridade administrativa, e qualquer providência é tomada somente após a iniciativa do sujeito passivo, onde ficaria, antecedentemente a tal procedimento, sua responsabilidade funcional (artigo 142, parágrafo único, CTN)?

Na mesma linha, por razão do artigo 138 da Lei nº 5.172/66 (CTN), em seu parágrafo único, dispõe que somente o início do procedimento administrativo relacionado à infração, anterior à iniciativa do sujeito passivo, coíbe a denúncia espontânea em seus efeitos?

Assim, também na hipótese de infração conhecida, porque o próprio CTN, não as distingue, evidencia-se, portanto, a conclusão que se o contribuinte se antecipa a qualquer iniciativa de ofício, estará acobertado pelos efeitos da denúncia espontânea, conforme prescrição do artigo 138, parágrafo único do CTN.

Aliás, o artigo 14 da lei nº 4.154/62 (RIR/94, artigo 877), não revogado pela Lei nº 8.981/95, apenas corrobora tal atendimento, ao inadmitir a espontaneidade acaso o sujeito passivo tenha sido notificado do início do procedimento de ofício.

De outro lado, anteriormente à Lei nº 8.981/95 e Medida Provisória nº 812/94, que lhe deu origem, vigorava a regra explicitada nos artigos 17 do Decreto-Lei nº 1.967/82 e artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.968/82, reproduzida no artigo 727, inciso I, alínea "a", do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

RIR/80 e artigo 999, inciso I, alínea "a" do RIR/94, isto é, multa moratória de 1% incidente sobre o imposto devido, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimento ou de sua apresentação fora do prazo fixado.

Com o advento desse diploma legal, no bojo de seu artigo 88, além de ser ratificada a penalidade moratória, antes mencionada, até então vigente (artigo 88, I), ocorreram duas inovações:

- a instituição de penalidade também para os casos de entrega obrigatória de declaração, de que, entretanto, não resultasse imposto devido (artigo 88, II);

- A fixação de penalidade mínima, em qualquer caso, (artigo 88, § 1º).

A razão de ser o dispositivo contido no artigo 88, § 1º, é perfeitamente inteligível se computados os custos operacionais de recolhimento e processamento de penalidade de 1%, incidente sobre o imposto devido, os inúmeros casos de inexpressivo imposto apurado na declaração.

Importa observar que o comando legal, contido nos artigos 17 do Decreto – Lei nº 192/82 e 8º do Decreto-Lei nº 1968/62, reiterado no inciso I do artigo 88, deixava de ser aplicado quando concretizada a hipótese prevista no artigo 138 do CTN, consoante jurisprudência deste Colegiado, explicitada em inúmeros Acórdãos, dentre os quais citamos o Acórdão 104 – 9.205, desta Câmara, assim ementado:

" IRPJ – MICROEMPRESA – DECLARAÇÃO – ENTREGA FORA DO PRAZO – Se o contribuinte entregou sua declaração de rendimentos fora do prazo, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, denunciou espontaneamente a infração, não estando sujeito a qualquer penalidade."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

No mesmo sentido, temos ainda a decisão mais recente, emanada da 2ª Câmara deste Conselho, consubstanciada no Acórdão nº 102 – 28.952 de 26/04/94, tendo como relator o Conselheiro Kazuki Shiobara, cuja ementa é a seguinte:

"IRPF – MICROEMPRESA – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – Não cabe aplicação da multa à microempresas por descumprimento de obrigações acessórias diferentes das previstas no Estatuto de Microempresa aprovado pela Lei nº 7.256/84."

Ora, se para declaração de rendimentos com imposto devido, o qual traduzia efetivo crédito tributário em favor da União, o procedimento espontâneo, porém fora do prazo de entrega, excluía a aplicação da penalidade reiterada no artigo 88, inciso I, da Lei nº 8.981/95, que tratamento propiciar à declaração de contribuinte, inclusive microempresa, isento do imposto, a qual traduz mera formalidade, não repercutindo a priori, em qualquer crédito tributário, em favor da União, entregue fora do prazo, porém espontaneamente, isto é, sem prévia intimação administrativa?

Inequívoco que tal aperfeiçoamento do dispositivo legal anterior em nada muda na exclusão da responsabilidade, e, portanto, da penalidade pela infração cometida quando, por procedimento espontâneo, o contribuinte a denuncia. Isto é, a inovação da Lei nº 8.981/95, expressa em seu artigo 88, inciso II, de sujeitar à punição, também as legalmente obrigatórias declarações de rendimentos, das quais não resultasse imposto devido, não poderia ter tratamento diferenciado na situação prevista no artigo 138 do CTN.

Em sintonia e obediência à hierarquia legal, e, para que não restassem dúvidas a respeito da matéria, não sem razão o próprio artigo 88, em seu § 2º expressamente determina que a aplicação da penalidade, independentemente de seu montante (seja este 1% do imposto devido, seja a multa mínima), imprescindida do pressuposto e condição necessária à sua aplicação – a iniciativa de ofício da administração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

Situação em que estará descaracterizado como espontâneo, qualquer, procedimento subsequente do sujeito passivo (artigo 138, parágrafo único, do CTN). Tal proposição é taxativa no diploma legal em causa, "verbis".

"Art. 88 -

§ 1º -

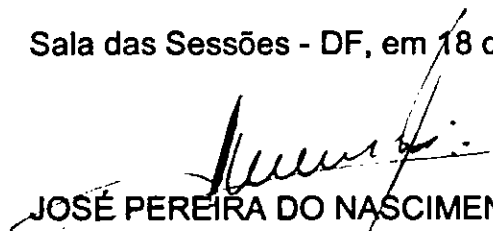
§ 2º - **A não regularização no prazo previsto na intimação** ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa de cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado." (g.f.).

Isto é, cabe à autoridade administrativa, preliminarmente, suspender a espontaneidade e, com isso, inclusive agravar a penalidade, acaso não cumprida a intimação à apresentação da declaração no prazo naquela fixado ou, intimação ao cumprimento da obrigação relativa a exercício antecedente ao objeto da nova intimação, instrumentalizada nesta formalização da reincidência do sujeito passivo.

Portanto, de certa forma, o § 2º, do artigo 88, vincula a aplicação da penalidade à previa observância do disposto no artigo 138, parágrafo único, do CTN. Ora, o § 2º não é ordenamento jurídico isolado, mas sim, parte integrante do citado artigo 88 e a ele vinculado.

Sob tais considerações, e por entender de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para anular o lançamento.

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


JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

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.

Permita-me o ilustre Conselheiro-Relator José Pereira do Nascimento discordar de seu posicionamento ao trazer ao julgado o entendimento de ser aplicável o instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), para dispensar a multa lançada no caso de apresentação espontânea de declaração de rendimentos após o prazo fixado para sua entrega.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

“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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

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 arrazoadado, *in verbis*:

"Conforme textual disposição, o referido 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

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 tomar 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:

"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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

b) 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

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 de Holanda Ferreira,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

processamento (linha 19 da declaração) independentemente de ter sido apurado saldo de 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 autolançamento no regime de declaração. Entendemos, daí, **que não se**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000775/2001-18
Acórdão nº. : 104-20.046

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.

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