



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

---

<b>Processo nº</b>	13710.001797/2004-30
<b>Recurso nº</b>	147.916 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Ex.: 2000
<b>Acórdão nº</b>	102-48.451
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2007
<b>Recorrente</b>	ADÉLIA SABA ABRAHÃO
<b>Recorrida</b>	1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

---

**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.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

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 (Acórdão CSRF n. 04-00.432).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

MR



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



SILVANA MANCINI KARAM  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente).

## Relatório

O interessado acima indicado recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela instância administrativa “a quo”, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever como relatório deste documento, o relatório e voto da decisão recorrida (*verbis*):

*“Trata o presente processo de auto de infração de fl. 6 consubstanciando exigência referente a multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física – nd 08.014.302 (fls. 12 e 13), correspondente ao exercício de 2.000, ano calendário de 1999, no valor de R\$ 1.179,26.*

*Como consta “na descrição dos fatos e enquadramento legal” a exigência foi efetuada com fulcro nos artigos 788, 836, 838, 871, 926 e 964 do Decreto n. 3.000 de 26.03.99 – RIR/99; artigo 88 da Lei 8.981/95, artigo 30 da Lei n.9249/95, artigo 43 da Lei 9430/96, artigo 27 da Lei 9.532/97, artigo 2º. Da IN.SRF N. 25/97 e IN. SRF. N. 91/97.*

*Cientificada em 03.06.2004 (fl.11), a interessada apresentou em 25.06.2004 a impugnação de fls. 1 e 2, na qual aduz, em síntese, ter entregue, por equívoco, declaração de isento, porém esta não foi aceita, informando-a que deveria apresentar a DIRPF. Alega ainda ser idosa, ter agido de boa fé e não possuir condições financeiras para pagar a multa em questão.*

*Foram anexados às fls. 16 a 18, extratos do sistema GUIA/Vic e CNPJ/CONSOCIOS.*

### VOTO

*A impugnação é tempestiva e guarda os demais requisitos de admissibilidade, portanto é conhecida.*

*O art. 3º da Instrução Normativa SRF n. 157, de 22/12/1999 fixou em 28./04/2.000 o prazo final para a entrega da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2002. Analisando os documentos que compõem o processo, verifico que a contribuinte apresentou a DIRF em 10/02/2004, fora, portanto, do prazo legal previsto.*

*Cumprir verificar, contudo, se a contribuinte estava obrigada a entregar a Declaração de Ajuste e, por consequência, sujeito à multa em questão.*

*As condições para apresentação da declaração de ajuste anual, referente ao ano calendário de 1999, foram estabelecidas pelo art. 1º.*

*Da Instrução Normativa SRF n. 148, de 4/12/1999, nos seguintes termos:*

*Art. 1º. – Esta obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual a pessoa física, residente no Brasil, que no ano calendário de 1999:*

*I – recebeu rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais);*

*II – recebeu rendimentos isentos, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte, cuja soma for superior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais)*

*(...)*

*Do exame da declaração acostada à fls. 12 e 13, verifica-se que a impugnante informou ter percebido no ano calendário de 1999 rendimentos tributáveis no valor de R\$ 76.419,00. Tal condição, conforme inciso I do artigo citado, obriga a contribuinte a apresentar a Declaração de Ajuste.*

*Ressalta-se que os argumentos do(a) contribuinte não o(a) socorrem, uma vez que a legislação tributária foi infringida e há previsão legal para aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória. De acordo com o inc. VI do art.97 do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de dispensa de multa por atraso na entrega de DIRPF como no presente caso.*

*Saliente-se, por fim, que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, na forma do art. 136 do Código Tributário Nacional. Assim, o fato de não ter havido má fé não é suficiente para elidir a aplicação da penalidade.*

*Quanto à menção à declaração de isento, esclareço que somente é autorizada sua apresentação aos contribuintes dispensados da entrega da Declaração de Ajuste Anual com a finalidade única de manter ativa a inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF (IN.SRF n. 60/98).*

*Isto posto, voto por considerar PROCEDENTE o lançamento efetuado através do auto de infração de fl.6, referente à multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2000, ano calendário 1999.”*

Em sede de Recurso Voluntário, a interessada ratifica as razões já anteriormente expostas.

É o relatório. 

## Voto

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Relatora

O recurso é tempestivo e atende a todos os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A matéria é conhecida. A interessada em suma, pretende a aplicação da figura da denúncia espontânea para afastar a multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual.

Ocorre que a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao apreciar o recurso interposto pela Fazenda Nacional (Rec. N. 102.138009) proferiu o Acórdão nº : CSRF/04-00.432, em sessão de 12 de dezembro de 2006 e firmou entendimento no sentido de afastar a denúncia espontânea do caso de obrigações meramente acessórias, bem como, estabelecer a base de cálculo da multa referida conforme o efetivo imposto devido. Confira-se a seguir, a transcrição da ementa do mencionado Acórdão:

### *OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA –*

*INAPLICABILIDADE – É cabível a exigência da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal (precedentes do STJ e dos Conselhos de Contribuintes).*

*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.*

No voto condutor do v. Acórdão, a Conselheira Relatora, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, assim se manifesta, justificando seu entendimento:

*“Quanto ao instituto da denúncia espontânea, o Superior Tribunal de Justiça já assentou a jurisprudência, no sentido de que ele não acoberta as obrigações acessórias, que não envolvem o pagamento de tributo. A seguir julgados que ilustram esse entendimento:*

*“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - ALEGADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ARTIGO 138 DO CTN -IMPOSSIBILIDADE - CONDUTA FORMAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM PAGAMENTO DE TRIBUTO - MULTA PREVISTA NO ARTIGO 88 DA LEI N. 8.981/95.*

*“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO*

*DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.*

*1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimentos. 2. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN. 3. Recurso provido.”(REsp 213067/MG, DJ de 17/12/2004, p. 473, Relator Min. João Otávio de Noronha)*

*“TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS.*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*INOCORRÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é legal a exigência da multa moratória pelo descumprimento de obrigação acessória autônoma, no caso, a entrega a destempo da declaração de operações imobiliárias, visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal. Precedentes: AgRg no AG n.º 462.655/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 24/02/2003 e REsp n.º 504.967/PR, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 08/11/2004. II - Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental no REsp 669851/RJ, DJ de 21/03/2005, p. 280, Relator Min. Francisco Falcão)*

*“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO*

*DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS*

*(DCTF). MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.*

*1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF). 2. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN. 3. Recurso provido.” (REsp 591579/RJ, DJ de 22/11/2004, p. 311, Relator Min. João Otávio de Noronha)*

Quanto à jurisprudência administrativa, esta caminha no mesmo sentido do Superior Tribunal de Justiça. Relativamente à alusão do instituto da denúncia espontânea como fundamento para a alteração da base de cálculo da multa por atraso na entrega da declaração, não há qualquer previsão legal que autorize tal conclusão, tampouco isso foi alegado pelo contribuinte. Destarte, esse argumento deve ser rechaçado, por falta de suporte legal, doutrinário ou jurisprudencial. /

No que tange à base de cálculo da multa, 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 n.º 9.250, de 1995:**

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

*(...)*

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

*(...)*

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

*VI - o imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei n.º 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 n.º 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. *f*

*Lei n.º 8.981, de 1995:*

*“Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.*

*(...)*

*§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;*

*b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.*

*(...)*

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

*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 n.º 8.981, de 1995, confirma o significado atribuído pela Lei n.º 9.250, de 1995, a cada uma das expressões aqui tratadas. Com efeito, mais uma vez fica patente que o **imposto devido** é aquele apurado na declaração, antes da compensação com o imposto já recolhido, enquanto que o **“imposto a pagar”** é o saldo, ou seja, o resultado do ajuste, após a subtração das deduções/reduções por incentivos fiscais e dos valores já pagos. Diante de tal clareza, partindo-se do princípio de que, se o ordenamento jurídico não comporta contradições, muito menos uma lei poderia encerrar inconsistências, o significado atribuído à expressão “imposto devido” deve ser mantido em todos os dispositivos que a ela se referem, inclusive no art. 88 da Lei n.º 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 Impostode 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).”

Por todas as razões acima expostas, às quais me reporto integralmente, voto no sentido de **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo-se o lançamento em sua totalidade.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007.



SILVANA MANCINI KARAM