



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	13819.001147/2003-03
Recurso nº	149.082 Voluntário
Matéria	IRF - Ano(s): 1998
Acórdão nº	104-22.579
Sessão de	12 de setembro de 2007
Recorrente	M.S. ASSESSORIA FISCAL S/C LTDA
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

DIRF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a DIRF, porque as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a ocorrência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

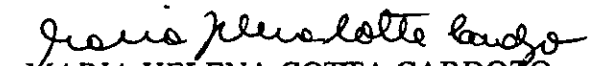
DIRF - MULTA - CÁLCULO - CRITÉRIO MAIS BENÉFICO - MULTA MÍNIMA - Por força do artigo 106, do CTN, aplica-se a legislação superveniente mais benéfica ao contribuinte. O critério de cálculo da multa por atraso na entrega da DIRF, de 2% sobre o valor do imposto declarado, por mês de atraso, está sujeito ao limite mínimo, de R\$ 500,00, por disposição legal expressa (artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10426, de 2002).

Recurso negado.

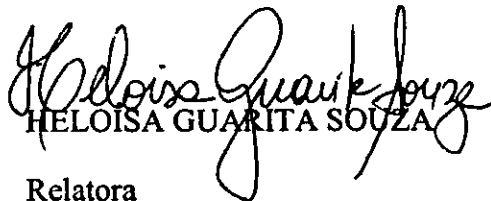
Vistos, relatados e discutidos os presentes auto de recurso interposto por M.S. ASSESSORIA FISCAL S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

uu
AB.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


HELOISA GUARITA SOUZA

Relatora

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Remis Almeida Estol. Ausente justificadamente o Conselheiro Marcelo Neeser Nogueira Reis.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 17) lavrado contra a contribuinte M.S. ASSESSORIA FISCAL S/C LTDA., CNPJ/MF nº 02.679.796/0001-86, para exigir crédito tributário correspondente à multa mínima, de R\$ 500,00, por atraso na entrega da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, relativa ao ano-calendário de 1998.

Intimado por AR, em 25.03.2003 (fls. 18), a Contribuinte apresentou sua impugnação em 22.04.2003 (fls. 01/06), em que defende: (a) a aplicação do instituto da denúncia espontânea; (b) a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, segundo os quais a multa não poderia ser aplicada cumulativamente, mês a mês, sob pena de se configurar um "bis in idem", razão pela qual, conclui que, se devida, a multa seria de R\$ 28,67, que corresponde a 50% de R\$ 57,34.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas, por intermédio da sua 1ª Turma, à unanimidade de votos, considerou o lançamento procedente, com fundamento na legislação de regência, qual seja, o Decreto-lei nº 1968/82 (artigo 11), artigo 965, do RIR/94, Leis 8981/95, 9249/95, 9250/95 e 9430/96 e, especialmente, o artigo 11, § 1º, da IN 144, de 08.12.1998. Trata-se do acórdão nº 7.208, de 17.08.2004 (fls. 21/25).

Às fls. 29/31 consta Pedido de Esclarecimentos protocolado pela Contribuinte, em 25 de outubro de 2004, questionando a divergência constatada entre parte do conteúdo do acórdão de primeira instância e a Intimação recebida, quanto ao direito ou não à redução da multa, em caso de pagamento nessa fase processual.

Em razão da divergência existente, a autoridade administrativa competente determinou que nova intimação fosse feita, com o reconhecimento expresso do direito à redução da multa e reabertura de prazo para pagamento ou apresentação de recurso (fls. 39).

Intimado em 18 de agosto de 2005, por AR (fls. 43), a Contribuinte interpôs recurso voluntário em 15 de setembro (fls. 44/50), em que repete os mesmos argumentos constantes da peça impugnatória, acrescentando, apenas que, pelo critério mais benéfico ao contribuinte, com fundamento no artigo 112, do CTN, o valor da multa aplicada deveria ser, no máximo, de R\$ 247,38, correspondente a 2% sobre o montante dos tributos ou contribuições informados na DCTF, multiplicado por dezenove meses de atraso.

É o Relatório.



Voto

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento, em função da dispensa da garantia recursal, em função do valor do crédito tributário exigido.

É fato incontroverso que a Contribuinte estava obrigada à apresentação da DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. Tanto que em nenhum momento ela questiona essa obrigação. É fato também que tal apresentação se deu a destempo, posto que somente entregue em 11 de setembro de 2000, quando o prazo fatal era o dia 27 de fevereiro de 1999 (fls. 17). Atraso esse também não questionado pela Recorrente.

De início, a Contribuinte busca a aplicação do instituto da denúncia espontânea, a que se refere o artigo 138, do Código Tributário Nacional, por ter apresentado a sua declaração de ajuste anual antes de qualquer iniciativa da autoridade administrativa.

Todavia, trata-se essa matéria de questão já pacificada na jurisprudência desse Conselho de Contribuintes que não reconhece a extensão do instituto da denúncia espontânea ao cumprimento das obrigações acessórias, na seara do entendimento do próprio Superior Tribunal de Justiça.

São exemplos das decisões administrativas, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"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)." (Acórdão CSRF/04-00.199, de 14.03.2006, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo)

"IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – 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 art. 138, do CTN. Recurso especial negado." (Acórdão CSRF/01-05.271, de 20.09.2005, Relator Conselheiro José Henrique Longo)

"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." (Acórdão CSRF/01-04.920, de 12.04.2004, Relator Designado Conselheiro José Ribamar Barros Penha)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA – O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança o cumprimento extemporâneo de obrigação acessória. – Recurso negado." (Acórdão



CSRF/01-03.721, de 11.12.2001, Relatora Designada Conselheira Iacy Nogueira Martins Moraes)

"DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – INTEMPESTIVIDADE – MULTA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN." (Acórdão n.º 102-47.270, de 08.12.2005, Relatora Conselheira Silvana Mancini Karam)

"DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - APLICABILIDADE DE MULTA - A multa pelo atraso na entrega da declaração de que trata o art. 88, da Lei n.º 8.981, de 1995, é devida quando o contribuinte não apresenta a declaração de rendimentos ou a apresenta fora do prazo fixado na legislação, ainda que espontaneamente. Os efeitos da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN não alcança o ato puramente formal do cumprimento de obrigações acessórias. Recurso negado." (Acórdão 104-21.714, de 26.07.2006, Relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea não alcança a prática de ato puramente formal do contribuinte consistente na entrega, com atraso, da declaração do imposto de renda. No caso, a multa converte-se em obrigação principal, não cabendo falar em sua exclusão. Recurso negado." (Acórdão n.º 106-14.949, de 13.09.2005, Relatora Conselheira Roberta Azeredo Ferreira Pagetti)

"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei. Recurso negado." (Acórdão 108-09.130, de 10.11.2006, Relator Conselheiro Nelson Lóssó Filho)

Portanto, resta evidenciado que o instituto da denúncia espontânea não aproveita o caso concreto, relativo à obrigação acessória.

Se não por isso, no mais, requer a Empresa: a) que a multa seja aplicada uma só vez, repudiando a sua aplicação cumulativa, por mês de atraso, e reduzida pela metade, em virtude da entrega da DIRF antes de qualquer procedimento de ofício; ou b) que seja considerado o critério de 2% do valor informado na DIRF, por ser o mais benéfico. Em ambos os casos, pretende o afastamento do valor da multa mínima, justamente o qual lhe foi imputado.

Em relação ao primeiro dos argumentos, efetivamente, reconheço que o Superior Tribunal de Justiça tem afastado a aplicação cumulativa da multa, por mês de atraso



no cumprimento da obrigação acessória, por entender que se trata de um "bis in idem", o que não se admitiria em casos de imposição de penalidades, como se constata do seguinte julgamento:

"ADMINISTRATIVO – MULTA – FORMA DE COBRANÇA

1. Sendo devida multa pela não-declaração ao Fisco das contribuições de tributos federais, no momento em que se faz a declaração em bloco, não é razoável efetuar um somatório da sanção pecuniária para cada mês de atraso na declaração.

2. Princípio da proporcionalidade da sanção, que atende a outro princípio, o da razoabilidade.

3. Recurso especial improvido. (Resp 601351/RN, de 03.06.2004, DJ de 20.09.2004, Relatora Ministra Eliana Calmon – grifos nossos)

Porém, por hora, reservando-me o direito de rever a minha posição, mantenho a aplicação cumulativa da multa, cuja matriz legal está prevista no Decreto-lei nº 1968/82, artigo 11, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065/83, artigo 10. Para o ano-calendário em questão, o valor desta multa foi fixado pela Instrução Normativa nº 144/98, artigo 11:

"Art. 11 - A falta de apresentação da DIRF no prazo estipulado no art. 8º sujeitará a pessoa física ou jurídica ao pagamento de multa correspondente a R\$ 57,34 (cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos) por mês-calendário ou fração de atraso, tendo como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para a entrega da declaração e termo final a data da efetiva entrega da declaração.

§ 1º A multa prevista neste artigo será reduzida à metade quando for apresentada a declaração, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou, se após intimação houver apresentação da DIRF no prazo fixado.

..."

Justamente em homenagem aos artigos 106, II, c, e 112, do Código Tributário Nacional, a multa pelo atraso na entrega da DIRF leva em conta a legislação mais benéfica ao contribuinte, mesmo que superveniente à data de ocorrência do fato gerador – no caso, o descumprimento da obrigação acessória.

Nesses termos, devem ser consideradas, no caso concreto, as disposições da Instrução Normativa nº 197/2002, editada com o fundamento legal da Lei nº 10.426, de 24.04.2002, que dispõe, em seu artigo 1º:

"Art. 1º - A falta de apresentação da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) no prazo fixado, ou a sua apresentação após o prazo, sujeita o declarante à multa de dois por cento ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda informado na declaração, ainda que integralmente pago, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º.

§ 1º - Para efeito de aplicação da multa, é considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a



entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 2º - Observado o disposto no § 3º, a multa é reduzida:

I - em 50%, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - em 25%, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º - A multa mínima a ser aplicada é de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º - Considera-se não entregue a declaração que não atenda às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal (SRF).

§ 5º - Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

§ 6º - A multa é de R\$ 57,34 (cinquenta e sete reais e trinta e quatro centavos) por mês-calendário ou fração, salvo quando da aplicação do disposto no caput resultar penalidade menos gravosa, para Dirf relativa:

I - a ano-calendário até 2000;

II - ao ano-calendário de 2001, no caso de extinção ocorrida até outubro de 2001, decorrente de liquidação, incorporação, fusão ou cisão total.

§ 7º - A multa prevista no § 6º é reduzida em 50% quando a Dirf for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.” (grifos nossos)

Ou seja, constate-se que a própria IN 197 já faz a separação, no tempo, dos critérios de imposição da multa, ressalvando o direito dos contribuintes à menos gravosa, para os fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2.000.

Perceba-se, também, que, para esse período – isto é, até 2000 – não havia a previsão da multa mínima de R\$ 500,00, a qual somente foi instituída com o advento da Lei nº 10.426, artigo 7º, e que deve ser considerada em conjunto com o critério de 2% do imposto declarado, por mês de atraso (vide caput, supra-transcrito).



Portanto, temos que, à época dos fatos examinados, a primeira regra a ser aplicada é a que previa o cálculo da multa à base de R\$ 57,34, por mês de atraso, passível de redução pela metade, se a declaração tenha sido apresentada antes do procedimento de ofício.

No caso concreto, tal circunstância efetivamente aconteceu. Então, considerando-se que o período de atraso foi de 19 meses (vide auto de infração – fls. 17), multiplicando-se por R\$ 57,34, e reduzindo o resultado pela metade, chega-se a uma multa de R\$ 544,73.

Todavia, manda o parágrafo 6º, supra transcrito comparar tal critério com o do seu caput (2% do valor do tributo declarado, por mês de atraso), devendo-se tomar o menor resultado que advier dessa comparação.

O valor total do IRF declarado pelo Contribuinte foi de R\$ 650,78 (vide auto de infração – fls. 17). Partindo-se dos mesmos critérios acima apontados e também reduzindo a penalidade pela metade, chega-se a R\$ 123,69.

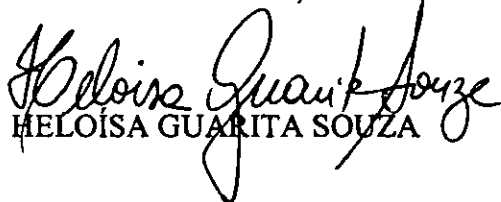
Logo, o valor da penalidade obtido pelo critério do caput do artigo 1º, c/c seu parágrafo 2º, da IN nº 197/2002, é menor, ou seja, mais benéfico ao contribuinte, do que aquele obtido pelo critério do seu parágrafo 6º, devendo, pois prevalecer aquele.

Porém, a partir do momento que se aplica essa regra (mais benéfica), está ela sujeita ao limite da multa mínima, prevista no seu parágrafo 3º. Tal conclusão resta evidente pela simples leitura do caput do artigo 1º, bem como do seu parágrafo 2º, ambos reportando-se à limitação daquele parágrafo 3º. Aliás, a própria multa mínima de R\$ 500,00 é menor do que aquela que seria resultante da consideração da regra do parágrafo 6º (R\$ 544,73).

Portanto, se por um lado é fato que para o ano-calendário de 1998, não havia a previsão da multa mínima de R\$ 500,00, por outro, também é verdade que, deslocando-se a fórmula do cálculo da multa para a de 2% do valor do tributo declarado, por mês calendário, por ser mais benéfica, passa-se a considerar o teto mínimo da multa. O que não se pode é pretender aplicar a regra pela sua metade, apenas na parte que é favorável ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007


HELOÍSA GUARITA SOUZA