



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Recurso nº : 139.594
Matéria : IRPF - EXs.: 2003
Recorrente : WAYNE THOMAS ENDERS
Recorrida : 1ªTURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 20 de maio de 2005
Acórdão : 102-46.798

DIRPF - IMPOSTO A RESTITUIR - APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA - MULTA - BASE DE CÁLCULO - A apresentação espontânea da declaração de rendimentos, após o prazo fixado para sua apresentação, dá ensejo à multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido, considerando-se, como tal, aquele que o contribuinte ainda tem a pagar, quando da apresentação da DIRPF. No caso de imposto a restituir, cabível a exigência da multa em seu valor mínimo.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WAYNE THOMAS ENDERS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa por atraso na entrega da declaração à multa mínima, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, José Oleskovicz e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator). Designada a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão para redigir o voto vencedor.

**LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E REDATORA DESIGNADA**

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

Recurso nº : 139.594
Recorrente : WAYNE THOMAS ENDERS

R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo de impugnação a Notificação de Lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2003, ano calendário 2002, que exige do contribuinte multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, no valor de R\$ 204,96.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01, requerendo que fosse aplicada a multa mínima de R\$ 165,74, uma vez que a Receita Federal já haveria recebido, anteriormente ao lançamento, por força de retenção na fonte, o imposto devido.

A obrigação de apresentação da declaração foi, de fato, cumprida a destempo, em 21/08/2003, com quatro meses de atraso.

A Primeira Turma da DRJ do Recife, à unanimidade, considerou procedente o lançamento, com fundamento no art. 88, I e II, da Lei n. 8981/95, segundo o qual a multa de mora aplicada deve ser calculada à razão de um por cento ao mês, ou fração, sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago.

O contribuinte tomou ciência de decisão em 13/02/2004 e, inconformado, interpôs o recurso voluntário de fls. 14/15, em 26/02/2004, defendendo que a multa deveria ter sido calculada sobre o imposto de renda a pagar, e não sobre o imposto devido. Assim, em face da ausência de imposto a pagar, em razão da existência de imposto a restituir, pleiteia a aplicação da multa mínima de R\$ 165,74.

Fundamenta sua pretensão na Instrução Normativa n. 290/2003, em seu art. 12, §1, I, e na Instrução Normativa 393/2004.



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

Dispensado o arrolamento de bens, na forma do artigo 2.º da IN
SRF n.º 264/2002, conforme declaração de fl. 28.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'P.', is located at the bottom center of the page.



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

V O T O V E N C I D O

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator

O recurso foi apresentado com observância dos requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A decisão recorrida incorreu em erro material ao indicar, em seu relatório, que o lançamento em questão foi apurado sobre o exercício 2003, ano-calendário 2001, e não ano-calendário 2002. Este erro, entendo, cerceou o direito de defesa do contribuinte, na medida em que este, em seu recurso, às fls. 14, reporta-se, erroneamente, ao fato de multa ser cobrada em razão de atraso na apresentação de sua declaração do IRPF do ano-calendário 2001, levando-o a anexar, em seu recurso, cópias de documentos afetos ao ano-calendário 2001, a saber: da declaração do exercício 2002, ano-calendário 2001, de extrato do Ministério da Fazenda, sobre a declaração do ano-calendário 2001, e de comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte, igualmente do ano-calendário 2001. Por outro lado, não se reporta, em seu arrazoado, a quaisquer fatos relacionados ao ano-calendário 2002.

Neste contexto, por considerar que o erro material da decisão recorrida induziu o contribuinte em erro, preterindo o seu direito de defesa, entendo que, em face do art. 59, II, do Decreto n. 70235/72, deve ser declarada a nulidade da decisão recorrida, para que os atos retornem à DRJ de Recife/PE e, após a correção do erro material apontado, seja proferida nova decisão, dela devendo ser novamente intimado o contribuinte, para, querendo, interpor novo recurso voluntário, no prazo legal.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de maio de 2005.

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

V O T O V E N C E D O R

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Redatora Designada

Permita-me o ilustre Conselheiro-Relator ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, a quem aprendi a admirar pelos brilhantes posicionamentos jurídicos e enfático senso de justiça fiscal, discordar de seu voto no sentido de anular a decisão de primeira instância, por cercamento do direito de defesa.

Verifica-se, nos autos, que efetivamente o i. Relator do Acórdão – DRJ/REC nº 07.028, de 23 de dezembro de 2003, equivocou-se quando referiu-se, em seu Relatório, à DIRPF do **ano-calendário de 2001**.

Tal fato conduziu o contribuinte a defender-se, em seu recurso voluntário, citando a DIRPF do ano-calendário de 2001, trazendo, inclusive, cópia de sua DIRPF correspondente ao exercício de 2002.

Ocorre, entretanto, que o contribuinte insurge-se exclusivamente em relação à base de cálculo da multa, conforme excerto a seguir transcreto:

“(…)

Contudo a Delegacia da Receita Federal – DRF, entendeu que a multa seria calculada sobre o IMPOSTO DEVIDO CALCULADO e não sobre o IMPOSTO A PAGAR. A DRF entendeu que deveria aplicar 20% sobre o IMPOSTO DEVIDO CALCULADO, onde apresentei requerimento com pedido de impugnação. A DRF de julgamento negou o pedido e informou-me que, de fato, o valor era um porcento ao mês ou fração, sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago.”

Ainda na peça recursal, reporta-se o contribuinte à IN-SRF nº 290, de 2003, especificamente o art. 12 e §§ 1º e 2º, argüindo ainda haver agente do poder público confundindo **imposto devido** com **imposto devido declarado**. 



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

Ao final, ainda citando a IN-SRF nº 290/2003 e, ainda, a IN 393/2004, solicita a modificação da multa para a mínima de R\$ 165,74.

Tomando conhecimento dos autos é que discordo do posicionamento do Conselheiro-relator no sentido de anular a decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa.

Primeiro, porque a acusação, ou seja, a Notificação de Lançamento (fls. 3) é clara ao referir-se ao exercício de 2003 – ano-calendário de 2002, especificando, inclusive, o valor do imposto devido calculado e o valor da multa.

Segundo, porque em sua impugnação (fls. 1) o contribuinte conhece exatamente a acusação, haja vista anexar à sua defesa cópia da própria acusação, alfirmado, inclusive, estar juntando cópia do comprovante dos rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte referente ao **ano-calendário de 2002**, inclusive sublinhando o ano.

Terceiro, na decisão ora recorrida, a referência primeira é ao **exercício de 2003**, e o valor da multa é exatamente aquele constante da Notificação. (R\$ 204,96).

Quarto, ao juntar o “Extrato para Simples Conferência” (fls. 23), relativo ao **ano-calendário de 2001**, pode-se observar não haver qualquer exigência de multa por atraso na DIRPF. Verifica-se ter havido compensação de débito em face de restituição apurada na citada DIRPF, matéria alheia aos presentes autos.

Logo, não vejo qualquer cerceamento do direito de defesa. Sabia o contribuinte exatamente que a acusação referia-se ao exercício de 2003.



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

Por sua vez, em face do Relato do i. Conselheiro, verifica-se que, no mérito, o sujeito passivo peticiona a redução da multa para a de valor mínimo (R\$ 165,74) sob o argumento de que a base de cálculo, em tais casos, há de ser sobre o imposto ainda a pagar, após a compensação do imposto retido na fonte e não sobre o imposto devido calculado.

A propósito, destaco o princípio previsto no § 3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 19872, acrescido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, *in verbis*:

“§ 3. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Eis as razões pelas quais não acompanho o voto do Conselheiro-Relator em face de, no mérito, assistir razão ao recorrente.

No mérito, não há dúvida de ser cabível multa no caso de atraso na entrega de DIRPF. Para tanto, reporto-me a julgados do Superior Tribunal de Justiça - STJ (Recurso Especial nº 190388/GO (98/0072748-5) da Primeira Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, Sessão de 03/12/98 e Recurso Especial nº 208.097/PR (99/0023056-6) da Segunda Turma, sendo Relator o Ministro Hélio Mosimann, Sessão de 08/06/99.

Transcreve-se a seguir ementa e voto das decisões do STJ acima mencionadas:

1 - RECURSO ESPECIAL nº 190388/ GO (98/0072748-5)

Ementa:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.

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.



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto 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.
4. Recurso provido."

V O T O

O EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Conheço do recurso e dou-lhe provimento.

A configuração da denúncia espontânea como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o venerado acórdão recorrido, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é considerado como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra da conduta formal que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador de tributo. (grifos do original).

2 - RECURSO ESPECIAL nº 208.097-PARANÁ (99/0023056-6)

Ementa:



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

VOTO

O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN:

Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema – aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda – que, ‘em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art. 138 do CTN, aplicável à espécie’.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

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 direto 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.
4. Recurso provido.” (Resp nº 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22.3.99).

Filio-me à diretriz firmada por aquele Tribunal, no sentido de cabimento da multa no caso de descumprimento de obrigações acessórias.

Não obstante, conforme anteriormente mencionado, razão assiste ao recorrente ao pleitear a redução da multa por atraso na entrega da DIRPF ao seu valor mínimo.



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

Verifica-se que a multa exigida na Notificação é de R\$ 204,96, decorrente da aplicação de 4% (quatro meses ou fração de atraso) sobre o "Imposto Devido", aquele obtido quando da aplicação da tabela progressiva (R\$ 5.124,04).

Ou seja, no lançamento, o "Imposto Devido", base de cálculo da multa exigida naquela peça, corresponde ao imposto calculado, antes da compensação de imposto retido ou pago, a título de antecipação.

Cabível destacar o art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, que rege a matéria, que transcrevo:

"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 UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido." (grifou-se).

Tem-se, pois, que a base cálculo da multa é o imposto devido.

Sobre a matéria, temos que o artigo 142, do CTN, dispõe quanto ao dever de a autoridade administrativa "... determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido ...".

Os termos "devido" e, "dever" são assim definidos no "Novo Dicionário da Língua Portuguesa", Aurélio Buarque 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; estar na obrigação de restituir 5. Estar obrigado ao pagamento de: ... "Deve 50 reais ao irmão."

A Lei instituiu a multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago. Legítimo se entender que a base de





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

cálculo da multa é o imposto a ser pago quando da entrega da declaração, ainda que já integralmente pago, em cota única ou parcelado.

Outro entendimento, estar-se-ia exigindo do contribuinte multa sobre determinado valor que não é mais devido, visto que pago antecipadamente, seja a título de fonte, "carnê-leão" ou complementação mensal.

A propósito, citamos o Parecer PGFN/CAT/Nº 628/95, em atendimento à consulta da SRF "se está correto o procedimento da receita Federal, de aplicar multa de lançamento de ofício sobre diferença de "imposto devido", detectada pelo processamento de dados nas declarações de rendimento das pessoas físicas, relativas ao ano-calendário de 1993, quando o contribuinte ainda tiver imposto a ser restituído, ou já houver pago integralmente todo o imposto devido no ano, inclusive a diferença apurada pelo Fisco".

Do citado Parecer, transcrevemos os seguintes excertos:

"8. A nosso ver.a expressão "imposto devido", inserido no texto do art. 992 do RIR/94, como base de cálculo das multas proporcionais ali arroladas, não se refere ao valor que o contribuinte terá de indicar às linhas 19 do formulário da declaração de rendimentos IRPJ/94, pois corresponde ao valor que tenha a característica jurídica de obrigação líquida do sujeito passivo, como crédito tributário em favor da União, constituído pela autoridade administrativa competente, através do devido processo legal.

(...)

12. A indicação, no formulário da declaração, de 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 permitem à autoridade administrativa efetuar o lançamento tributário, visto que 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 cálculo do imposto.

(...)



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

Processo nº : 16707.003443/2003-96
Acórdão : 102-46798

14. 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." (grifamos).

O entendimento manifesto no Parecer acima mencionado é cristalino. Isto é, ainda que em procedimento de ofício, a base de cálculo da multa é, efetivamente, sobre o valor que o sujeito passivo deve ao fisco, ou seja, sobre o montante do imposto a pagar.

Assim, a base de cálculo da multa, no caso de entrega intempestiva da declaração de rendimentos, que também incide sobre o "imposto devido", ainda que integralmente pago, não é aquele apurado após aplicação da tabela progressiva, mas aquele informado na declaração a título de "a pagar", após as antecipações.

No caso em julgamento, o contribuinte não apura "imposto a pagar" mas imposto a restituir. Logo, cabível a exigência da multa em seu valor mínimo, nos exatos termos do pedido.

Na esteira dessas considerações, supero a nulidade apontada no voto do Conselheiro-relator e, no mérito, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a exigência ao valor da multa mínima..

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de maio de 2005

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO