



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	16707.003445/2003-85
Recurso nº	139.468 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício 2001
Acórdão nº	102-47.688
Sessão de	22 de junho de 2006
Recorrente	WAYNE THOMAS ENDERS
Recorrida	1ª. TURMA/ DRJ RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000

Ementa: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – A penalidade pela mora no cumprimento da obrigação acessória de entregar a Declaração de Ajuste Anual tem como base de cálculo o imposto resultante da renda tributável auferida no ano-calendário.

Recurso Negado.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Silvana Mancini Karam e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que provêem o recurso. Designado o Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka para redigir o Voto Vencedor.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

A handwritten signature, likely of a judge or official, consisting of stylized initials and a surname.

Relatório

WAYNE THOMAS ENDERS recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 1ª. TURMA DA DRJ RECIFE/PE, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênica para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata o presente processo de impugnação ao Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2001, ano-calendário 2000, que exige do interessado acima identificado Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Ajuste Anual no valor de R\$ 1.142,94, que após a compensação do imposto a restituir apurado, há residuo da multa a pagar de R\$ 1.060,04.

Inconformado parcialmente com a exigência, apresenta o contribuinte a impugnação de fls. 01/02, requerendo seja aplicado o valor da multa de R\$ 165,74, uma vez que a Receita Federal já recebeu antecipadamente o imposto outrora calculado e retido, com base no art. 96-§2º, Inciso I e § 5º do decreto 3.000 de 26/03/1999, RIR/1999, art. 27 da Lei 9.532/97 e art. 12 da IN/SRF nº 290/03.”

A DRJ proferiu em 23/12/2003 o Acórdão nº 7029 (fls. 10-12), assim fundamentado:

“(…) Com relação à alegação sobre o valor da multa aplicada, é de se ressaltar que a aplicação da multa está de conformidade com o disposto na Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, incisos I e II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30. (…)

De conformidade com o Inciso I do Art. 88, da Lei 8.981/98, a multa de mora aplicada é de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago.

Da análise dos documentos que compõem o presente processo verifica-se que o contribuinte apurou imposto a restituir em consequência do valor do imposto de renda retido na fonte ter sido superior ao imposto devido.

Assim sendo é de se manter a multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda Devido, ainda que integralmente pago, pois foi apurado imposto devido, com base no Inciso I da Lei 8.981/98.

Por todo o exposto e tudo o mais que do processo consta, voto pela procedência do lançamento constante do Auto de Infração.”

Aludida decisão foi cientificada em 26/01/2004 (fl.16), sendo que o recurso voluntário, interposto em 26/02/2004 (fl.17-18), apresenta as seguintes alegações (*verbis*):

fm

"(...)

I - Os Fatos

Prezados Senhores deste colendo, enviei recurso, pois entendo que os julgadores da Delegacia da Receita Federal de Julgamento equivocaram-se na interpretação legal pertinente. A legislação que fundamentou a decisão da DRF de julgamento foi bem colocada, contudo equivocada em sua interpretação.

Fui notificado/autuado pela entrega em atraso da declaração do IRPF ano calendário 2000. 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 por cento ao mês ou fração, sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago.

II - O Direito

II.1 - PRELIMINAR

A Instrução normativa 290/2003 em seu art. 12 diz...

Datavenha, alguns agentes do poder público insistem em confundir IMPOSTO DEVIDO com IMPOSTO DEVIDO CALCULADO.

Não se pode confiscar bens e direitos do contribuinte a título de interpretação legal. Entendo que a punição é devida pelo fato do meu atraso, contudo não concordo com a imputabilidade de multa com critérios equivocados de interpretação.

II. 2 - MÉRITO

Portanto, com base na IN 290/2003, e IN 393/2004, solicito modificação do lançamento efetuado, para multa de R\$ 165,74 menos o imposto a restituir no valor de R\$ 82,90, restando a pagar R\$ 82,84 (Oitenta e dois reais e oitenta e quatro centavos)

III - A CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, modificando-se o débito fiscal reclamado."

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 01/03/2004 (fl. 31), tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002.

É o Relatório. 

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de exigência de multa por atraso na entrega da DIRPF, com base no imposto de renda calculado pelo contribuinte, em que pese o recorrente ter apurado imposto a restituir e não saldo de imposto a pagar.

Entendo que nessa hipótese a multa a ser exigida é a mínima, R\$ 165,74, apenas pelo descumprimento da obrigação acessória, haja vista que a obrigação principal já havia sido integralmente quitada pelo contribuinte antes mesmo do prazo de início de entrega da declaração do IRPF.

A apuração da multa, tendo como base de cálculo o imposto de renda apurado antes da compensação dos valores pagos antecipadamente, não tem amparo em lei e sim nas instruções normativas da SRF. Neste sentido vem decidindo a Quarta Câmara deste Conselho, a exemplo do Acórdão n.º 104-20.598, proferido na sessão de 14 de abril de 2005, cuja ementa elucida:

"IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A multa por atraso na entrega da declaração não pode ser aplicada sobre o valor do imposto apurado na declaração, mas sim, sobre o imposto efetivamente devido, entendendo-se como tal aquele ainda não pago quando da entrega da declaração, observando-se a multa mínima prevista em lei."

Peço-vênia para adotar como razões de decidir os fundamentos do voto condutor do Acórdão n.º 104-18.400, da lavra do ilustre Conselheiro Jose Pereira do Nascimento, a seguir transcritos:

"(...) Com efeito, compulsando os autos, verifica-se que, muito embora apresentada a destempo, a declaração de ajuste do contribuinte não apresentou saldo final de imposto a pagar, mas sim a restituir.

Considerando, ainda, o artigo 142 do CTN, que dispõe quanto ao dever de a autoridade administrativa... 'determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido...', em obediência aos ditames legais, é ainda de se reconhecer o equívoco do lançamento quanto a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto apurado na declaração de rendimentos desse mesmo exercício, ou seja 1% ao mês ou fração de atraso, num total de 12 meses de

LM

atraso, sobre o IR efetivamente devido, entendendo-se como tal aquele ainda não pago pelo contribuinte quando da entrega da declaração.

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

'Devido - (Port. 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 instituiu a multa por atraso na entrega da declaração sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago, é legítima a interpretação de que sua base de cálculo é o imposto a ser pago quando da entrega da declaração, ainda que já tenha sido pago quando o contribuinte cumpre a obrigação acessória.

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, 'carne-leão' ou complementação mensal.

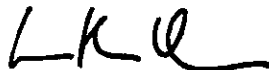
No caso em pauta, constata-se através do extrato de fls. 16, que ao preencher sua declaração de ajuste anual, o contribuinte apurou o imposto no valor de R\$ 22.196,01. Entretanto, já havia sofrido ele retenção na fonte, no montante de R\$ 22.622,36, fazendo juz portanto a uma restituição de R\$ 426,35, de sorte que, não mais havia imposto devido.

Em assim sendo, inexistia base de cálculo para se aplicar a multa de 1% ao mês ou fração pelo atraso na entrega da declaração. Esse é inclusive o entendimento pacífico deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Destarte, a decisão recorrida está a merecer reforma, já que, razão assiste ao recorrente. (...)"

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reduzir a exigência da multa de R\$ 1.142,94 para R\$ 165,74.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Voto Vencedor

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Redator Designado.

A exigência teve por objeto punir a infração caracterizada pelo cumprimento a destempo da obrigação tributária acessória de entregar a Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao exercício de 2001, ano-calendário 2000, e resultou crédito tributário em valor de R\$ 1.142,94, valor do qual foi deduzido o saldo credor de tributo calculado (fl. 22).

O cálculo da dita penalidade teve por suporte o imposto devido, este obtido da aplicação da alíquota contida na tabela progressiva anual sobre a base de cálculo encontrada, e o crédito decorreu da incidência do percentual previsto no artigo 88, I, da Lei nº 8.981, de 1995.

Esse percentual de incidência foi encontrado pela multiplicação do percentual de 1% (um por cento) pelo quantitativo de meses entre a data de extinção do prazo para o cumprimento da dita obrigação, 30 de abril de 2001, e a entrega a destempo, 21 de agosto de 2003, limitado a 20% (vinte por cento), por força da norma restritiva contida no artigo 27 da Lei nº 9.532, de 1997⁽¹⁾.

Essa forma de encontrar a penalidade para a infração cometida decorreu da norma inserta no artigo 88, I, da Lei nº 8.981, de 1995, transcrito a seguir para melhor compreensão.

“Lei nº 8.981, de 1995 - 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.

¹ Lei nº 9.532, de 1997 - Art. 27. A multa a que se refere o inciso I do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, é limitada a vinte por cento do imposto de renda devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 1º do referido art. 88, convertido em reais de acordo com o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Parágrafo único. A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, será:

a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição;

b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.



§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;⁽²⁾

b) de quinhentas UFIR, 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.

§ 3º As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60. da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo.”

Conforme possível de extrair, referido texto legal contém duas hipóteses para penalizar esse tipo de infração: a primeira delas, a previsão de incidência no percentual indicado: *“I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;”*, que tem por base de cálculo o imposto de renda devido e a segunda, para as declarações das quais não resulte imposto devido: *“II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido”*. Observe-se que essa penalidade pode ser paga pelo próprio contribuinte no ato da entrega da declaração e caso não observada essa obrigação, deve constituir exigência de ofício da Administração Tributária, de acordo com o artigo 27, § único, “b”, da Lei nº 9.532, de 1997.

Nesta situação, a subsunção ocorre perante a primeira delas, porque a Declaração de Ajuste Anual, conforme explicitado no início, conteve imposto devido, o que denota correta a atitude da autoridade fiscal ao aplicar a norma.

O protesto da defesa e com o qual concordou o nobre conselheiro relator tem por objeto o pedido pela aplicabilidade da mesma norma, no entanto, para que se considere como *“imposto devido”* o saldo de imposto apurado na dita Declaração - aquele resultante da apropriação do imposto pago por antecipação ao imposto anual - ou seja, o percentual aplicável incidiria sobre o *saldo de imposto a pagar*. Por consequência, caso resultasse saldo de imposto a restituir, a multa seria a prevista no inciso II, do referido artigo, com a norma complementar do § 1º.

Esse posicionamento decorre da interpretação do texto, isoladamente considerado, para o termo *“imposto devido”*. Nessa linha, o que se deveria ao final do exercício seria o *imposto devido* externado pelo saldo de imposto na declaração.

² Conversão em reais, ver artigo 30 da Lei nº 9.249 de 26.12.1995.



Ocorre que o Imposto sobre a Renda, na incidência dirigida às pessoas físicas, tem por objeto a *renda tributável* havida no período, este considerado de 1º de janeiro a 31 de dezembro, igual ao ano civil e denominado *ano-calendário*, para fins de aplicabilidade do primeiro. Como a legislação do tributo determina o pagamento antecipado à medida que os rendimentos tributáveis forem sendo percebidos³, pode resultar ao final do ano-calendário, saldo de imposto a pagar, saldo nulo, ou saldo a restituir.

O *imposto devido* no entanto, por força da norma insita no artigo 43, do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 1966, com imposição ordinária, para as pessoas físicas, nos termos da Lei nº 7.713, de 1988, artigos 1º a 3º, e alterações posteriores, diz respeito ao tributo incidente durante todo o ano-calendário em função do fato gerador ter por referência a renda tributável – acréscimo patrimonial - resultante do conjunto de fatos econômicos havidos nesse período de tempo. Significa, como afirmado pelo nobre relator, que o *imposto devido é o que se deve*, mas não restrito àquele identificado ao final do período, porque, *o que se deve*, resulta da ocorrência do fato gerador do tributo e este é construído pela soma da renda tributável efetivamente auferida no período.

Observe-se que se o legislador quisesse excluir o tributo pago antecipadamente para fins dessa incidência, a norma conteria expressamente esse benefício, uma vez que não é permitido afastar a incidência da lei sem que haja previsão normativa excludente.

Conforme exposto, essa forma de imposição não decorre apenas de normativa da Administração Tributária, mas da interpretação do próprio texto legal, considerado no âmbito desse ordenamento jurídico.

A outra forma de contestar a dita incidência é tomar por fundamento que o *imposto devido* não é mais devido ao final do ano-calendário porque já foi pago durante o transcorrer do exercício financeiro, motivo também utilizado pelo julgado tomado como referência pelo nobre relator.

"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, 'carne-leão' ou complementação mensal."

Esta maneira de compor a incidência da lei, presume-se decorrente da previsão contida no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse texto legal, determinado que a penalidade pelo atraso na entrega da declaração será punida com a multa de 75% (setenta e

³ De acordo com o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988 e atualizações.



cinco) sobre o saldo de tributo não pago. Transcreve-se o texto desse artigo para melhor compreensão.

“Lei nº 9.430, de 1996 - Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;” (g.n.)

Como a exigência teve por fundamento um Auto de Infração, significa que decorreu de um procedimento verificador de iniciativa da Administração Tributária, que tem por denominação “procedimento de ofício”, do qual resulta o “lançamento de ofício”, com fundamentação legal na norma geral contida no artigo 149, II, do CTN.

Por esse fundamento, a matriz legal para a penalidade poderia ser a contida neste artigo, e a incidência teria por objeto apenas o tributo não pago. Como o tributo devido no ano-calendário foi integralmente pago, não haveria punição a ser aplicada em procedimento de ofício e por decorrência, prevaleceria a norma contida no inciso II, do artigo 88, citado.

O que se está a exigir, no entanto, é a penalidade moratória devida em função da norma contida no artigo 88, I, da Lei nº 8.981, de 1995, e não paga pela pessoa ao entregar a dita declaração. Por esse motivo, a norma presente no artigo 27, § único, alínea “b”, da Lei nº 9.532, de 1997, conteve determinação complementar àquela do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, para que a multa não paga fosse exigida por meio de lançamento da SRF, de ofício: “Art. 27. (...) *Parágrafo único. A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, será: (...) b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte*”.

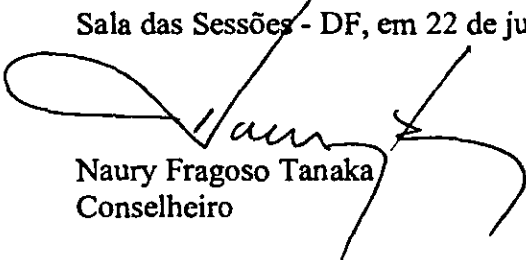
Assim, verifica-se que os fundamentos e justificativas utilizados pelo nobre relator não combinam com a mais adequada interpretação dos textos legais e a aplicabilidade da norma de referência.



Por essa forma de interpretar, com a devida vênia do nobre relator e dos demais conselheiros que têm defendido esse posicionamento, dele divirjo e voto por manter a exigência e negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2007.



Naury Fragoso Tanaka
Conselheiro