MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10580.006552/2005-14
Recurso nº	154.819 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 2004
Acórdão nº	102-48.664
Sessão de	04 de julho de 2007
Recorrente	URBANO JOSÉ RAMOS ALMEIDA
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2003

Ementa: 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. (Acórdão: CSRF/01-04.920)

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. (Acórdãos CSRF nº 01-03.721 e 04-00.268).

Recurso negado.

ACORDAM os Membros da Segunda 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.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

Relatório

URBANO JOSÉ RAMOS ALMEIDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 3ª TURMA/DRJ – SALVADOR - BA, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Na oportunidade, por bem narrar os fatos do processo, transcrevo o relatório da decisão recorrida, *verbis:*

> *"Trata-se de Auto de Infração, decorrente do processamento de Declaração de Rendimentos Pessoa Física, relativa ao exercício ano-calendário de 2003, pelo qual é lançada multa por atraso na entrega da declaração no valor de R$1489,53.*
>
> *O lançamento limitou-se a aplicar a multa devida por atraso na entrega da declaração de rendimentos, ano-calendário de 2003, prevista no inciso II do artigo 88 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. O enquadramento legal consta do referido Auto de Infração.*
>
> *Discordando da exigência fiscal, o interessado apresenta a impugnação argumentando estar protegido pela espontaneidade prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.*
>
> *Requer, por fim, que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento da multa em questão."*

A DRJ proferiu em 06/09/2006 o Acórdão nº 15-11.168 (fls. 24-26), assim ementado:

> *"MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.A apresentação da Declaração pelas pessoas físicas obrigadas, quando intempestiva, enseja a aplicação da multa por atraso na entrega.*
>
> *Lançamento Procedente"*

Aludida decisão foi cientificada em 19/09/2006 (fl.29), sendo que o recurso voluntário, interposto em 19/10/2006 (fl.30-32), apresenta as seguintes alegações (*verbis*):

> *(...)*
>
> *Ilustres Julgadores, como temos conhecimento a Receita Federal e os meios de comunicação, quando tratam do atraso na entrega da declaração, o fazem de forma a fazer crer aos contribuintes que a multa pelo atraso teria um valor único, uma vez que é feita a divulgação do valor mínimo. Portando não há esclarecimento aos contribuintes de que a multa é aplicada por mês de atraso e, tampouco, sobre qual montante esta é calculada. Caso houvesse uma divulgação adequada sobre a incidência da multa por atraso, com toda certeza o Contribuinte, ora Impugnante, não teria sofrido a presente penalidade, que, a nosso ver, é indevida, o que por certo será reconhecido por esse egrégio Conselho.*
>
> *Como podemos notar, no caso em análise, o Impugnante está sendo penalizado mais de*

uma vez. Senão vejamos. Em primeiro lugar o Recorrente foi penalizado com o pagamento do imposto devido, acrescido de multa e dos juros. Ficou impossibilitado de efetuar o pagamento parcelado, conforme demonstra o comprovante de pagamento, constante dos autos. Por último, malgrado tenha cumprido todas as suas obrigações, ainda está sendo cobrada à multa por atraso na entrega da declaração no valor de R$ 1.489,53 (hum mil quatrocentos e oitenta e nove reais e cinquenta três centavos), cobrança que é totalmente indevida, em razão da dupla penalidade que está sendo imposta ao contribuinte.

Por outro lado, ínclitos Julgadores, a multa por atraso não é aplicável ao caso em análise, uma vez que o Contribuinte efetuou o pagamento integral do imposto, acrescido de multa e juros, antes mesmo de ser instado a faze-lo. Ora tal situação se enquadra naquela prevista pelo art. 138 do Código Tributário Nacional que estabelece o seguinte...(grifos do original)

(...)

Portanto o Contribuinte, no caso, efetuou o pagamento de forma espontânea, entes de receber qualquer notificação para fazê-lo, enquadrando-se, assim, no permissivo do artigo 138 do Código Tributário, que isenta o do pagamento da absurda multa que lhe foi aplicada. Ora, como sabemos, não é dado ao poder público deixar de cumprir os ditamos legais em seu favor, principalmente porque a Administração Pública, em decorrência dos princípios que informam o direito administrativo, está inarredavelmente lidada a observância do quanto previsto em lei.(grifos do original)

Outrossim Excelências, cumpre, de logo, afastarmos a discussão sobre o caráter da multa em questão, em que pese o entendimento de que a pena pelo descumprimento do prazo de entrega da declaração de imposto de renda tem caráter acessório, não sendo, portanto, uma infração material, substancial, isto é, um ilícito tributário. Tal discussão jurídica em nada altera o fato de que o artigo 138 do CTN, não faz distinções entre infrações formais e substanciais, enquadrando nos limites do conceito de denúncia espontânea (artigo 138 do CTN), a apresentação em atraso de declarações de rendimento.

Assim, pelo aqui exposto, resta sobejamente demonstrado inaplicabilidade da multa pelo atraso, uma vez que, o Contribuinte ora Recorrente, efetuou o efetuou a entrega da declaração e o pagamento do imposto, sem que tenha havido intimação ou ato da autoridade fiscal para tal mister, o que sem sombra de dúvida equivale a figura da denúncia espontânea. Assim o teor do artigo 138 do CTN, afasta a incidência da multa moratória, prevista no artigo 88, inciso I, §1°, letra 'b', da Lei n° 8.981, de 1995, sendo indevida a cobrança feita ao Recorrente que é injusta, arbitraria e indevida, o que requer seja reconhecido por este órgão, para que seja o auto de infração declarado insubsistente, para excluir a imposição da penalidade em face do quanto disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional."

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 30/10/2006 (fls. 34).

É o Relatório.

Voto

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 penalidade por descumprimento de obrigação acessória elementar, qual, seja, atraso na entrega da declaração do IRPF/2004.

Consta na notificação de lançamento, à fl. 5, que a declaração foi apresentada em 29/04/2005, ou seja, meses após o prazo final de entrega, sendo que o recorrente estava obrigado à entrega haja vista que auferiu rendimentos tributáveis em valor bem acima do limite de isenção.

De início, registro que não assiste razão ao recorrente quando pleiteia os benefícios da denúncia espontânea no presente caso, por se tratar de obrigação acessória, puramente formal, de entrega de declaração. Já é entendimento assente, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, que as responsabilidades autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência de um fato gerador, não estão alcançadas pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso na entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que se enquadram nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma "obrigação de fazer", necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária. A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa.

Enfim, o fato de a declaração ter sido apresentada espontaneamente não implica na exclusão da penalidade, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, a exemplo dos julgados abaixo, cuja ementa transcreve-se:

> *"IRPF – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. A apresentação da declaração de ajuste anual do imposto de renda fora do prazo legal, sujeita o contribuinte à multa por atraso no valor de R$165,74, quando este seja superior a 1% do imposto devido.* ***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.*** *Recurso improvido."* Acórdão: CSRF/01-04.920 (grifei)
>
> *"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, previsto no art. 138 do CTN, não alcança o cumprimento extemporâneo de obrigação acessória.**"* Acórdão: CSRF/01-03.721 (grifei)

Relevante também abordar alguns aspectos sobre a base de cálculo da multa, qual seja, o valor do imposto apurado, ainda que pago antecipadamente, e não o saldo do imposto devido.

Nesse sentido também consolidou-se o entendimento na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo do acórdão nº CSRF/04-00.268, de 12/06/2006, cuja ementa elucida:

"OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – 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)."

No que tange às alegações da peça recursal, que em verdade repisa a peça impugnatória, os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida não merecer reparos, pelo que peço vênia ao ilustre julgador Carlos Romeu Silva Queiroz para transcrevê-los e adotá-los como razões de decidir *(verbis):*

"Cumpre observar que as Instruções Normativas da SRF que regulamentam a obrigatoriedade de entrega de declaração de ajuste anual determinam que está obrigado a apresentar a declaração o contribuinte que, no ano-calendário, recebeu rendimentos tributáveis na declaração, acima do limite de isenção.

Considerando os extratos anexados aos autos, verifica-se que o interessado recebeu rendimentos tributáveis no valor de R$ 88.499,76. Logo, conclui-se que, associado ao contribuinte, havia a obrigação acessória de apresentar a declaração de ajuste anual do ano-calendário em questão. (...)

A seu turno, o descumprimento da obrigação acessória, a exemplo da entrega da Declaração de Rendimentos fora do prazo fixado na legislação tributária, faz surgir um crédito tributário com a seguinte estrutura: 1) principal - multa; 2) multa - inexistente.

Depreende-se, assim, que o legislador está tratando de penalidade exclusivamente vinculada a tributo, prevendo uma situação em que a multa ex offlcio (aquela prevista no artigo 957 do regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º3.000, de 26 de março de 1999) deva ser afastada.

Outro aspecto que confirma a inaplicabilidade do art. 138 às multas por descumprimento de obrigação acessória está no fato de que o contribuinte pode denunciar apenas infrações desconhecidas pelo Fisco. Só os fatos desconhecidos podem ser revelados. A recompensa pela revelação (denúncia) é justamente a exclusão da punição (multa de ofício). Por isso, infrações conhecidas e constantes dos Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal não podem, por óbvio, ser denunciadas a este mesmo órgão.

Sem dúvida, o pragmatismo recomenda que as discussões acerca da matéria ora em apreço sejam finalizadas, em face do pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, que sentenciou (Diário de Justiça da União, de 26 de abril de 1999):

'... a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda .'

Neste mesmo sentido já se manifestava, caudalosamente, a jurisprudência administrativa. A exemplo, citem-se os acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, 2a, 4a e 6a Câmaras: 102-41.190/97, 104-7.960/90, 104-14.170/97, 104-15.133/97, 106-08.997/97, 106-08.719/97. Transcreve-se, por oportuno, um trecho do Acórdão nº 106-08.357 (Diário Oficial da União de 26 de junho de 1997): (...)

Desta forma, a multa por atraso na entrega da declaração foi aplicada como determina a legislação tributária pertinente, não podendo a autoridade administrativa (lançadora e a julgadora), em face do caráter plenamente vinculado de sua atividade, deixar de cumpri-la."

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 04 de julho de 2007.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA