



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10660.001326/2009-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-01.702 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** NIVALDO ELIAS MURAD  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2008

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 49. A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

---

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

*(assinado digitalmente)*

---

José Raimundo Tosta Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 06/07/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 16/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 09-34.206, proferido pela 4ª Turma da DRJ Juiz de Fora (fl. 9), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

A Notificação de Lançamento em exame (fl. 03), exige o recolhimento da multa no valor de R\$ 1.152,64 pelo atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, apresentada em 29/4/2009, quando o prazo limite se deu em 30/4/2008.

O contribuinte em sua impugnação pugna pela ilegalidade da aplicação da multa por entrega da declaração com atraso, espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, nos termos que dispõe o art. 138 do CTN. Alegou, ainda, que não ocorreu atraso no pagamento do imposto então apurado, não podendo ser penalizado(a) por pagar seu débito adiantado.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente a exigência tributária, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Exercício: 2008*

*INCONSTITUCIONALIDADE.ILEGALIDADE.  
APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.*

*Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à constitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.*

*INFRAÇÕES E PENALIDADES. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. ATRASO NA ENTREGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. BASE DE CÁLCULO.*

*A entrega da declaração de ajuste anual a destempo enseja a aplicação da multa por atraso, calculada sobre o valor do imposto devido, não se firmando para a espécie o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN ou se observando qualquer vício de ilegalidade.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em seu apelo ao CARF o recorrente manifesta a sua inconformidade contra a decisão recorrida, oportunidade em que reitera as questões suscitadas em sede de impugnação: a constitucionalidade de ser penalizado por juros (disfarçados de multa) em valor proporcional ao valor recolhido antecipadamente pela fonte pagadora (e, portanto, não devido, como o reconhece a própria Receita Federal). Mesmo a multa de R\$ 152,64, por atraso da declaração, não pode ser aplicada, devido ao instituto da denúncia espontânea que, mesmo com todo o jogo de palavras utilizada no acórdão para descharacterizá-la, é, “in casu”, aplicável.

É o relatório.

## **Voto**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 06/07/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 16/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Examinando-se os fundamentos da decisão de primeiro grau, verifica-se que o voto condutor do Acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

O lançamento em exame refere-se, tão-somente, à multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008.

De acordo com os artigos 113 e 115 do CTN, adiante reproduzidos, a apresentação da DIPF tem natureza acessória, formal e autônoma, pois não tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade, mas prestar informações de natureza tributária para o Fisco (obrigação de fazer):

*Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória:*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. (g.n).*

*Art. 115 Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Na parte do trabalho denominado “Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário”, de Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstra que a denúncia espontânea não abrange a penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação acessória:

*Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explicita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL – tributo, MULTA – penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL – tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado artigo 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.*

***O descumprimento de obrigação tributária, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a***

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.2-200-2 de 24/08/2002  
Autenticado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 06/07/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 16/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

seguinte estrutura: **PRINCIPAL** – multa (penalidade pecuniária) e **MULTA** – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o **PRINCIPAL** do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável. (grifos acrescidos)

O Superior Tribunal de Justiça - STJ vem decidindo no sentido de que, no caso de infração formal (inobservância de obrigação acessória), sem qualquer vínculo com o fato gerador de tributo, não se aplica o instituto da denúncia espontânea, conforme se verifica das ementas dos acórdãos a seguir transcritas:

**TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.**

*1 – O atraso na entrega da declaração do imposto de renda é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, e como obrigação acessória autônoma não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.” (RESP nº 246.960/RS – Rel. Min. PAULO GALLOTTI).*

**TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA - MULTA - PRECEDENTES.**

*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. Precedentes.” (ERESP nº 246.295/RS e AGRESP nº 258.141 – Rel. Min. JOSÉ DELGADO).*

**PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 113 E 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – OCORRÊNCIA – ARTIGO 88 DA LEI Nº 8.981/95 – APLICAÇÃO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NOTÓRIA.**

Documento assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 06/07/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 16/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional.*

*A par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um. (RESP nº 289.688/PR - Rel. Min. FRANCIULLI NETTO).*

Nesse mesmo diapasão também têm sido as recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, conforme se constata das partes das ementas dos acórdãos a seguir transcritos:

*IRPF - 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. (Ac. CSRF/01-02.952).*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A natureza jurídica da multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda, não se confunde com a estabelecida pelo art. 138 do CTN, por si, tributária. As obrigações formais ou acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo dispositivo citado. (Ac. 105-13.745).*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS - A entrega da declaração deve respeitar o prazo determinado para a sua apresentação. Em não o fazendo, há incidência da multa estabelecida na legislação. Por ser esta uma determinação formal de obrigação acessória autônoma, portanto, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, não está albergada pelo art. 138, do Código Tributário Nacional. (Acs. nºs 106-12.900 e 106-12.919).*

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 49, com a seguinte redação:

**Súmula CARF nº 49:** *A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.*

Sendo a entrega da Declaração do IRPF uma obrigação de fazer, em prazo certo, o seu descumprimento, demonstrado nos autos, resulta em inadimplemento às normas jurídicas obrigacionais, sujeitando o responsável à penalidade pecuniária prevista na legislação tributária.

Com efeito, a exigência da multa por atraso na entrega da declaração exigida no lançamento em exame está devidamente alicerçada nas normas legais vigentes, a seguir transcritas, que se presume constitucionais, até serem afastadas do sistema jurídico por decisão judicial, sendo defeso à própria administração, em face do poder hierárquico, declarar a constitucionalidade de lei promulgada pelo poder Legislativo e sancionada pelo chefe do poder Executivo. Nesta senda dispõe a Súmula CARF nº 02: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

*art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.*

Lei nº 8.981/1995

*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; (grifos acrescidos)*

*II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.*

*§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:*

- a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;*
- 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.*

Lei nº 9.249/1995

*Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.*

Lei nº 9.532/1997

*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. (grifos acrescidos)*

Como se vê, de acordo com a legislação acima transcrita, resta claro que a falta de apresentação da declaração ou sua apresentação fora do prazo enseja o lançamento da multa por atraso correspondente a 1% por mês de atraso ou fração sobre o imposto devido, limitada a 20%. Ainda que não fosse apurado imposto devido, o que não é o caso dos autos, pois a DIRPF em atraso, apresentada pelo sujeito passivo, apurou o imposto devido de R\$ 9.605,38 (fl. 08-verso), caberia a aplicação da multa mínima prevista no parágrafo 1º, alínea “a”, do artigo 88 da Lei nº 8.981, acima transcrita.

Diferentemente do que afirma o recorrente, a hipótese em análise está claramente tipificada no *caput* do artigo 88 da Lei nº 8.981, que textualmente determina a aplicação da multa para o caso da apresentação da declaração fora do prazo fixado. Independentemente do pagamento integral do imposto, como no presente caso, através de retenções efetuadas pela fonte pagadora ao longo do ano-calendário de 2007, por expressa determinação legal, cabe a aplicação de multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, calculada com base no imposto devido apurado na DIRPF. O tema não se vincula ao pagamento do imposto, mas, sim, à inadimplência de obrigação acessória, que, em face de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, a teor do art. 113, § 3º, do CTN. Não há portanto, qualquer ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade ou do não confisco, até porque a lei graduou o percentual por mês de atraso, começando com 1% até o limite de 20%. Essa matéria encontra-se pacificada neste Tribunal Administrativo, consoante dispõe a Sumula CARF nº 69:

**Súmula CARF nº 69:** *A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física à multa de um por cento ao mês ou fração, limitada a vinte por cento, sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago, respeitado o valor mínimo.*

Em face ao exposto, nego provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

José Raimundo Tosta Santos