



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 06/0

7/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TO
STA 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.
APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.*

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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 descaracterizá-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 06/0

7/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por JOSE RAIMUNDO TO
STA 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

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 acrescentados)

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.

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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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:

Sumula 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