



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

Processo nº	10660.002368/2005-13
Recurso nº	169.716 Voluntário
Acórdão nº	2101-00.946 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de fevereiro de 2011
Matéria	IRPF-MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO
Recorrente	NIVALDO ELIAS MURAD
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

IRPF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. CÁLCULO SOBRE O IMPOSTO DEVIDO E NÃO A PAGAR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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 - Súmula CARF nº 69.

O imposto devido é aquele calculado sobre a diferença entre a soma de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e a soma das deduções autorizadas pela legislação.

Impossível se igualar os conceitos de imposto devido e de imposto a pagar.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Caio Marcos Candido - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator.

EDITADO EM: 16/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Candido, Ana Neyle Olímpio Holanda, José Evande Carvalho Araujo, Alexandre Naoki Nishioka, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fl. 2, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2004, relativa à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, formalizando a exigência no valor de R\$1.076,63.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fl. 1), acatada como tempestiva. Alegou, consoante relatório do acórdão de primeira instância (fl. 15), a 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, e que o imposto pago, no decorrer do ano-calendário 2003, indica que não ocorreu atraso no seu pagamento, não podendo ser penalizado, então, por pagar adiantado.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 14 a 18):

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2004

*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.

Lançamento Procedente

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 17/07/2008 (fl. 22), o contribuinte apresentou, em 18/08/2008, o recurso de fls. 23 a 25, onde se insurge contra o cálculo da multa sobre o imposto recolhido na fonte, reafirma a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao caso, e pleiteia, ao final, o cancelamento da penalidade aplicada.

O processo foi distribuído a este Conselheiro, numerado até a fl. 29, que também trata do envio dos autos ao então Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Não há arguição de qualquer preliminar.

O contribuinte apresentou, no dia 11/07/2005, Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física - DIRPF do exercício de 2004, declarando rendimentos tributáveis de R\$61.944,52 (fls. 05 a 08). A Instrução Normativa SRF nº 393, de 2 de fevereiro de 2004, era o ato legal que regulamentava a declaração daquele exercício, e determinava, em seu art 1º, inciso I, que estava obrigado a declarar quem recebesse rendimentos tributáveis acima de R\$ 12.696,00 (doze mil, seiscentos e noventa e seis reais), e fixava o prazo de entrega para 30/04/2004 (art. 3º). Desta forma, por estar obrigado a apresentar declaração anual de ajuste e por fazê-lo em atraso, recebeu a multa no valor de R\$1.076,63, correspondente a 15% sobre o imposto devido, percentual correspondente a 1% vezes o número de meses de atraso.

A multa por atraso na entrega da declaração, nos termos em que foi exigida no lançamento em exame, está devidamente alicerçada na legislação tributária. Confira-se:

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, de 20 de janeiro 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; (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

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

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

- a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;
 - b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.

(...)

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro 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.

(...)

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

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%, com o valor mínimo previsto no §1º, alínea "a", do artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995, quantia que, convertida para reais, resulta em R\$ 165,74.

O recorrente defende que a multa por atraso deveria ser aplicada sobre o imposto a pagar, pois devido seria o tributo que sobrasse a ser pago depois da dedução do imposto já retido na fonte.

Contudo, essa interpretação contraria frontalmente o que determina a lei. Veja-se que o art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995, define que a multa por atraso se aplica sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago. Ora, como afirmar que a lei dizia que o imposto devido seria o tributo a pagar, se o próprio texto legal determinava a penalidade no caso de imposto integralmente pago?

Mais ainda. O art. 12 da referida lei define explicitamente o que vem a ser a base de cálculo do imposto devido:

Art. 12. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas :

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis

II - das deduções relativas:

- a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;*
- b) as despesas realizadas com instrução regular do contribuinte e seus dependentes até o limite anual individual de R\$ 1.500,00;*
- c) as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o art. 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no art. 2º da mesma lei;*
- d) as doações feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente;*
- e) a soma dos valores referidos no art. 9º desta lei.*

(...)

Já os arts. 15, 16 e 17 da mesma lei determinam, para se chegar ao valor do imposto a pagar, a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo do art. 12 e a subtração dos incentivos permitidos em lei, do imposto retido na fonte ou pago, e do imposto pago no exterior.

Acrescente-se que os arts. 12, 15, 16 e 17 da Lei nº 8.981, de 1995, foram revogados pelo art. 42 da Lei nº 9.250, de 1995, mas esse mesmo ato legal trouxe disposições de mesmo conteúdo em seus arts. 8º, 11, 12 e 13.

Vê-se, então, que a própria lei faz expressa distinção entre os conceitos de imposto devido e de imposto a pagar, sendo insustentáveis os argumentos no sentido de se calcular a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos sobre o saldo de imposto a pagar.

Para demonstrar que é esse o entendimento consolidado do CARF sobre o assunto, cito as seguintes decisões: Acórdão nº CSRF/04-00.268, de 12 de junho de 2006, Acórdão nº CSRF/04-00.432, de 12 de dezembro de 2006, Acórdão nº CSRF/04-00.646, de 18 de setembro de 2007, Acórdão nº CSRF/04-00.729, de 12 de dezembro de 2007, Acórdão nº CSRF/04-01.069, de 07 de outubro de 2008, e Acórdão nº 9202-00.258 – 2ª Turma, de 22 de setembro de 2009.

Pacificado esse entendimento, foi publicada a Súmula CARF nº 69 com o seguinte enunciado:

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.

Quanto à denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, ela não se aplica às infrações formais, como a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

De acordo com os artigos 113 e 115 do CTN, por se tratar de obrigação acessória, a multa por atraso 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). Por isso, a ela não se aplica o art. 138 do CTN, que cuida de infração substancial ou material.

Várias decisões desta Corte Administrativa já sedimentaram idêntica conclusão, como no Acórdão CSRF/01-03.767 (entre outros), em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu que "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".

Como resultado, recentemente foi publicada a Súmula CARF nº 49: "A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração", o que representa o entendimento consolidado do CARF sobre o assunto.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ vem também decidindo 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, como demonstram os seguintes acórdãos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 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 246.960/RS, de 09/10/2001, 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, de 18/06/2001, 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 N. 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 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, de 05/06/2001, Rel. Min. Franciulli Netto).

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

José Evande Carvalho Araujo