



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

Processo nº 10855.001861/2004-40
Recurso nº 162.469 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.353 – 2ª Turma Especial
Sessão de 16 de junho de 2010
Matéria IRPF - Ex.: 2002
Recorrente MARIO CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2002

IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua entrega fora do prazo estabelecido constitui irregularidade que dá ensejo à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA POR ATRASO- DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A espontaneidade na apresentação a destempo da declaração de ajuste anual não tem o condão de elidir a aplicação da multa pela falta ou atraso na entrega dessa declaração, por se tratar de obrigação tributária acessória autônoma em relação ao fato gerador do tributo e constituir prática de ato meramente formal.

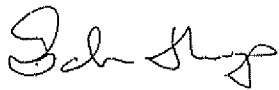
RAZOABILIDADE-PROPORCIONALIDADE-CONFISCO- VIOLAÇÃO.

Tratando-se de mera aplicação de dispositivo legal, cuja ilegalidade ou inconstitucionalidade não foi arguida pelo Supremo Tribunal Federal, resta afastada qualquer violação. Além disso a Súmula n 2 do CARF já dispôs sobre a sua incompetência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

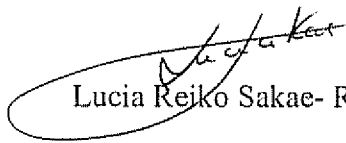
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, nos termos do voto da Relatora.



Valeria Pestana Marques – Presidente



Lucia Reiko Sakae- Relatora

EDITADO EM: 22 OUT 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros e Valéria Pestana Marques (Presidente). Ausente temporariamente o Conselheiro Carlos Nogueira Nicácio.



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na 1ª instância administrativa, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de fls. 23/25, que considerou procedente o lançamento em que se exigiu a multa por atraso na entrega da declaração do exercício 2002, no valor de R\$ 6.819,33.

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 30/08/2007, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 27.

À vista da decisão, foi protocolizado, em 01/10/2007, recurso voluntário de fls. 32/44, no qual o pólo passivo questiona a decisão proferida.

Na peça recursal, o contribuinte inconformado volta a questionar que a sua declaração de ajuste não apresentou imposto de renda devido, mas imposto de renda a restituir, que não foram respeitados os efeitos da denúncia espontânea, tampouco os princípios da razoabilidade e proporcionalidade na fixação da penalidade imposta, assim como o efeito confiscatório da aplicação da multa máxima.

Conclui, ao final. Requerendo a reforma integral da decisão, para que seja anulada a notificação e subsidiariamente a aplicação da multa mínima.

É o relatório



Voto

Conselheira Lucia Reiko Sakae, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e presentes, ainda, os demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Versam os autos sobre multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual.

Observa-se que o recorrente praticamente repete todos os termos da impugnação, acrescentando apenas que teria havido, no caso, violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, pois, tendo o Recorrente apurado imposto a restituir, deveria ser aplicada a pena mínima de R\$ 165,74.

Na decisão de 1ª instância foi mantido o lançamento nos seguintes termos:

“O artigo 7º, da Lei 9.250, de 1995, estabelece que a entrega da declaração de rendimentos da pessoa física deve ser feita até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da percepção dos rendimentos. O não atendimento a esta determinação legal, segundo artigo 88, I, da Lei 8.981, de 1995, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa de um por cento ao mês ou fração sobre o **imposto devido**, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, limitada a vinte por cento do imposto devido (artigo 27 da lei 9.532, de 1997) e tendo como valor mínimo R\$ 165,74.

Como indicado acima, a multa incide sobre o valor do imposto devido e não sobre o valor do resultado da declaração, como expressamente prevê a citada lei. Longe de ser uma mera questão semântica, o *imposto devido é aquele obtido com o resultado da aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo*, já o resultado da declaração resulta do imposto devido após as compensações e deduções do imposto permitidas.

A Instrução Normativa SRF nº 110, de 28/12/2001, em seu artigo 1º, I, determina que é obrigada a entrega da declaração de rendimentos a pessoa física que tenha recebido, no ano-calendário em questão, rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 10.800,00. A declaração de isento não supre esta obrigatoriedade.

Pelo exame dos autos, verifica-se que o contribuinte encontrava-se obrigado a apresentar a declaração de rendimentos por ter recebido rendimentos tributáveis acima daquele limite.

O contribuinte, ainda, entende-se albergado pelo instituto da denúncia espontânea, a teor do artigo 138 do Código Tributário Nacional, consideração que o eximiria da responsabilidade pela infração cometida.

Entretanto, *não há que se falar em denúncia espontânea* para os casos de inadimplemento de obrigações acessórias. O artigo 138 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 138 A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e



dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. (GN)

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Portanto, a espontaneidade visa a excluir do contribuinte a responsabilidade por infração cometida no **pagamento de crédito tributário**, mantém-se a cobrança do principal e juros e descarta a penalidade pela infração. É restrita às infrações que tem como fato gerador o não cumprimento de obrigações principais.

Por outro lado, o descumprimento de uma obrigação de fazer - no caso em discussão entregar a declaração - que é uma obrigação acessória, não se confunde com o descumprimento de uma obrigação de pagar, que é uma obrigação principal. Desta forma, não se pode misturar coisas distintas que a legislação trata de forma separada.

O reconhecimento da denúncia espontânea para as obrigações acessórias provocaria o verdadeiro fim da obrigatoriedade de entrega de declarações dentro de prazos estipulados, pois não prosperariam obrigações que não trazem no seu bojo a sanção para o seu descumprimento. Ficaria a cargo de cada pessoa física obrigada a estipular a data em que isto ocorreria, já que sempre poderia se valer da espontaneidade.

Este entendimento tornou-se *pacífico na jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, após o Superior Tribunal de Justiça* pronunciar-se sobre a questão no julgamento do RE/SP 190388, de 03 /12/1998, que, por unanimidade, deu provimento ao recurso da União, nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA

- 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*
- 3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8 981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
- 4. Recurso provido.*

Desta forma, em face de todo o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do lançamento em questão, mantendo integralmente o crédito exigido.”

Cabe registrar, ainda, que o recorrente apresentou semelhante contestação em oposição ao Recurso 157.883, Processo nº 10855.001862/2004-94, cujo acórdão recebeu a numeração 102-48.984, de 23/04/2008, referente ao exercício de 2.003, de relatoria do Ilustre



Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, cujo voto peço vênia para transcrever e que acolho na íntegra:

“A jurisprudência desta 2ª Câmara firmou-se no sentido de que (a) a denúncia espontânea não alcança a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos e (b) “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” (Recurso 154.819, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. 04.07.2007, v.u.; Recurso 153.613, Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza, j. 25.05.2007, v.u.; Recurso 155.603, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, j. 24.05.2007, v.u.).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também pacificou o mesmo entendimento, seja quanto à base de cálculo da multa, “imposto devido”, não “imposto a pagar” (Recurso 102-138009, Acórdão 04-00.432, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, j. 12.12.2006, m.v.), seja quanto à inaplicabilidade do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional às multas por atraso na entrega da declaração, neste último caso com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Recurso 102-138009, Acórdão 04-00.432, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, j. 12.12.2006, m.v.; Recurso 106-132825, Acórdão 04-00.234, Relatora Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, 14.03.2006, m.v.; Recurso 106-128256, Acórdão 01-05.063, Relatora Designada Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, j. 10.08.2004, m.v.; Recurso 102-126447, Acórdão 01-04.920, Relator Designado Conselheiro José Ribamar Barros Penha, j. 12.04.2004, m.v.).

No presente caso, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No que diz respeito à alegação de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, contida no recurso de fls. 32/48, o Recorrente parte da equivocada premissa de que a base de cálculo da multa seria o imposto a pagar e não o imposto devido.

Eis os motivos pelos quais NEGÓ provimento ao recurso.” (g.n.)

Ainda, para corroborar, transcrevo o voto do eminente relator MINISTRO FRANCIULLI NETTO, no RECURSO ESPECIAL Nº 576.637 - PR (2003/0149531-5), a seguir, que afasta a aplicação da denúncia espontânea:

“Cinge a controvérsia à verificação se a conduta do contribuinte que entrega a destempo a declaração do imposto de renda caracteriza denúncia espontânea ou não

Antes de penetrar no busilis da questão é de todo conveniente naturar a infração redimida pelo instituto da denúncia espontânea

Estabelece o Código Tributário Nacional, em seu artigo 138, que:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo Único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento



administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Da leitura do dispositivo acima transcrito, infere-se que as infrações passíveis de aplicação do **instituto da denúncia espontânea são de natureza tributária**, isto é, a responsabilidade albergada pelo comando legal diz com as obrigações principais e com as obrigações acessórias vinculadas àquelas e não com conduta meramente formal.

Sobreleva notar que o fato de se entregar a declaração de renda fora do prazo, encerra uma verdadeira conduta formal, que não se confunde com o não-pagamento de tributo.

Para bem dilucidar a assertiva, cumpre trazer à baila o comando insculpido no artigo 88 da Lei n. 8.981/95, *verbis*:

"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 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

II – omissis."

Como se depreende da exegese do artigo 88 da Lei n. 8.981/95, a multa aplicada não decorre da denúncia espontânea e sim da atividade fiscalizadora, isto é, do poder de polícia de que é titular a Administração Pública, que deseja punir o contribuinte desidioso, em detrimento daquele que, no prazo, cumpre as suas obrigações tributárias.

Aliás, a quaestio juris versada já foi objeto de pronunciamento desta egrégia Corte, conforme se extrai da ementa que ora se transcreve:

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

1 - A entrega do imposto de renda fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 - 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.

3 - Precedentes

4 - Agravo Regimental improvido" (AGA 462655/PR, Rel Min Luiz Fux, DJ 24 02 2003).



Na esteira do presente entendimento, podem ser mencionadas, entre outras, as seguintes decisões: AGREsp 272.658/RS, da relatoria deste Magistrado; REsp 557.018/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 07.11.2003; REsp 197.718/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU 11.12.2003; AGREsp 507.467/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 01.09.2003, entre outros.

Dessarte, consoante restou decidido pela egrégia Corte de origem, a entrega serôdia da Declaração do Imposto de Renda configura infração formal para a qual não tem aplicação o benefício da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN.” (g.n.)

Relativamente ao questionamento da ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, tratando-se de mera aplicação de disposição legal, que definiu o percentual sobre o imposto devido, há que se afastar a violação a esses princípios uma vez que tal norma compõe o ordenamento jurídico e sua legalidade e constitucionalidade não foi contestada pelo Supremo Tribunal Federal, titular dessa competência. Além disso a súmula n 2 do CARF já dispôs que

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por todo o exposto, a acolho na íntegra a decisão *a quo*,

Conclusão.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


Lucia Reiko Sakae