



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10909.003075/2008-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-004.721 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** JUAREZ MENDES - ESPOLIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Exercício: 2005

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DAA. BASE DE CÁLCULO. SÚMULA CARF Nº 69.

A falta de apresentação da declaração de ajuste anual ou sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física à multa por atraso na entrega de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido, limitada a 20%, respeitado o valor mínimo de R\$165,74, na exata dicção do art. 964, I, "a" do RIR/99 (art. 88, I, da Lei nº 8.981/95 e art. 27 da Lei nº 9.532/97)

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DAA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 49.

A apresentação extemporânea da declaração de ajuste anual atrai a incidência da multaprevista na legislação de regência, tendo por base de cálculo o imposto de renda devido. A denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso de declaração de ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 37/41):

Por intermédio da Notificação de Lançamento de fl. 16, exige-se do Espólio de Juarez Mendes multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual (DIRPF) do exercício 2005, ano-calendário 2004, no valor de R\$ 13.141,56 (treze mil e cento e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos). Os dispositivos legais infringidos constam da referida Notificação de Lançamento.

Irresignada, a representante legal do Espólio de Juarez Mendes apresentou a impugnação de fls. 01 a 14, instruída com os documentos de fls. 15 a 27.

Diz que ocorreu denúncia espontânea na entrega da declaração de ajuste anual em 06/03/2008, já que nem o contribuinte e nem o seu espólio foram instados a apresentá-la. Dessa forma, sustenta que cabe a aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, “*que afasta a obrigação da multa nas denúncias espontâneas*”.

Afirma que “*o artigo 88 da Lei 8.981/95, que estabelece multa de mora para a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado*”, fere o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Assevera que lei ordinária não pode se sobrepor ao CTN “*pois ela é hierarquicamente inferior ao mesmo*”.

Alega que a aplicação do artigo 88 da Lei n.º 8.981/95 em detrimento do disposto no artigo 138 do CTN, além de violar a hierarquia das leis, viola também os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica.

Relata que o senhor Juarez Mendes faleceu em 02 de setembro de 2005.

Sustenta que mesmo que fosse considerada legítima a aplicação do disposto no artigo 88 da Lei n.º 8.981/1995, o Espólio somente poderia ser responsabilizado pela parcela da multa que se refere ao atraso que pode ser imputado ao *de cujus*. Isso porque, o espólio, por força do disposto no artigo 23, inciso II, do Decreto n.º 3.000/1999, somente é responsável pelo tributo devido até a abertura da sucessão.

Ressalta que o *de cujus* deixou de proceder a entrega da declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 2004 em razão de problemas graves de saúde de seu filho e devido ao agravamento de doença (câncer) que o levou a morte em 02/09/2005.

Requeru, ao fim, a declaração de nulidade da notificação de lançamento e, sucessivamente, a redução da multa para quatro por cento do valor do Imposto de Renda devido.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido.

Cientificado da decisão, em 16/02/2012 (fls. 45), o espólio do contribuinte, por sua inventariante e representada por procurador habilitado interpôs, em 28/02/2012, recurso voluntário (fls. 47/51), repisando as alegações da peça impugnatória, no sentido de que cumpriu sua obrigação acessória, mesmo que em atraso e por motivo de força maior, antes da instauração de qualquer procedimento administrativo, não podendo assim ser penalizado, calhando na espécie a aplicação do instituto da denúncia espontânea ao teor do art. 138 do CTN. Alega ainda que o pagamento do tributo já se encontrava quitado em sua totalidade, inclusive com restituição a ser realizada, fazendo com que a falta de apresentação da declaração de ajuste em tempo hábil, não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário. Alega também que, por força do art. 23 do RIR/99, o espólio responde até a abertura da sucessão, tendo sido a multa de 20% aplicada confrontante

com o disposto em lei, sendo que o percentual correto deveria ser de 4% sobre o imposto devido, porquanto o falecimento do contribuinte ocorreu quatro meses após o prazo para entrega da declaração de ajuste anual. Requer, ao final, seja decretada a nulidade da multa aplicada.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 52.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### **Mérito**

#### **Da entrega intempestiva da declaração de ajuste anual – da multa de ofício e denúncia espontânea:**

O litígio recai sobre a multa aplicada em face da entrega intempestiva da DAA/2005 – que ocorreu efetivamente em 06/03/2008, portanto 35 meses depois do prazo regulamentar, importando na aplicação da multa no valor de R\$ 13.141,56, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado, no sentido do afastamento da multa legal aplicada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 37/41) e atendo-se às informações contidas no lançamento (fls. 18), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, neste momento processual, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso – diga-se de passagem, limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, acerca da espontaneidade pela apresentação da declaração de ajuste, mesmo que em atraso por motivo de força maior, não podendo assim ser penalizado, ao teor do art. 138 do CTN – me convenço do acerto da decisão de piso, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos norteadores do voto condutor na decisão recorrida (fls. 39/41), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF:

#### **1. Artigo 138 do Código Tributário Nacional**

Como se vê do relatório supra, a representante legal do Espólio de Juarez Mendes inicia sua impugnação aduzindo que teria se caracterizado denúncia espontânea no presente

caso, visto que a entrega da declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 2004, em 06/03/2008, ocorreu antes de qualquer procedimento de ofício do Fisco.

Sucedendo que o instituto jurídico da denúncia espontânea da infração, previsto nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, **não se aplica as multas decorrentes de infrações meramente formais, como as multas por atraso na entrega de declarações.**

Nesse diapasão, preceitua a Súmula n.º 49 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Destarte, verifica-se que é totalmente incabível se falar em aplicação do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional no caso vertente.

Da mesma forma, consta-se que não procede a alegação de que o artigo 88 da Lei n.º 8.981/1995 fere o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, **já que aquele dispositivo de lei ordinária trata de multas decorrentes de infrações meramente formais, ou seja, penalidades não alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea.**

## 2. Responsabilidade do espólio

A legislação tributária, ao tratar da responsabilidade do espólio pela entrega de declaração de ajuste anual do IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), assim preceitua:

Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza)

Seção V

Espólio

Art. 11. **Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas**, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere à responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 45, § 3º, e Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).

§ 1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Decreto ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 46).

§ 2º As infrações cometidas pelo inventariante serão punidas com as penalidades previstas nos arts. 944 a 968 (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 49, parágrafo único).

Declaração de Rendimentos

Art. 12. A declaração de rendimentos, a partir do exercício correspondente ao ano-calendário do falecimento e até a data em que for homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, será apresentada em nome do espólio (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 45, e Lei n.º 154, de 1947, art. 1º).

§ 1º **Serão também apresentadas em nome do espólio as declarações não entregues pelo falecido relativas aos anos anteriores ao do falecimento, às quais estivesse obrigado.**

(...) (destacou-se)

Instrução Normativa SRF (Secretaria da Receita Federal) n.º 81, de 11 de outubro de 2001

Art. 4º As declarações de espólio derem ser:

(...)

**§ 1º Enquanto não iniciado o processo de inventário ou arrolamento, as declarações de espólio devem ser apresentadas e assinadas pelo cônjuge meeiro, sucessor a qualquer título ou por representante destes.**

Responsabilidade dos Sucessores e do Inventariante

Art. 23. São pessoalmente responsáveis:

(...)

**§ 2º A falta de apresentação das declarações de espólio, se obrigatórias, bem como sua apresentação fora dos prazos fixados, sujeita o espólio a multa prevista no art. 88 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações posteriores, observado o máximo de vinte por cento do imposto devido pelo espólio e o mínimo de R\$ 165,74 (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).**

(...)

Como se vê da leitura da legislação transcrita, **após a abertura da sucessão, a entrega das declarações não entregues pelo de cujus relativas aos anos anteriores ao do falecimento passa a ser obrigação do seu espólio.**

Ainda segundo a legislação transcrita, **a falta de apresentação das declarações de espólio, se obrigatória, bem como sua apresentação fora dos prazos fixados, sujeita o espólio à multa prevista no artigo 88 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações posteriores.**

Diante do exposto, portanto, resta evidente que não procede a alegação de que o Espólio de Juarez Mendes só poderia ser responsabilizado pela parcela da multa que se refere ao atraso que pode ser imputado ao de cujus, **já que a partir da abertura da sucessão, a obrigação de entregar a declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 2004 que o senhor Juarez Mendes não entregou, passou a ser do seu espólio.**

Cabe ressaltar, por fim, que a alegação de que o de cujus não entregou a declaração de ajuste anual referente ao ano-calendário 2004 em decorrência de doença em seu filho e em si próprio, por si só, não tem o condão de elidir a presente exigência na esfera administrativa, visto que não existe previsão legal nesse sentido e que a atividade das autoridades administrativas é plenamente vinculada.

Diante dos fatos, indene de dúvida que a exigência da multa por atraso na entrega da DAA/2005, nos termos em que foi exigido no lançamento objurgado e a despeito das alegações recursais, encontra-se prevista e regulamentada na legislação de regência (art. 7º da Lei nº 9.250/95, art. 88 da Lei nº 8.981/95, art. 27 da Lei nº 9.532/97 e art. 16 da Lei nº 9.779/99), importando sua base de cálculo **no valor correspondente a 1% por mês de atraso ou fração sobre o imposto devido, limitada a 20%**, com o valor mínimo de R\$ 165,74 (art. 88, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 8.981/95).

No que tange à espontaneidade alegada, embora não contestando que entregou a declaração de ajuste após o decurso do prazo regulamentar, alega o Recorrente que, mesmo diante da situação pessoal vivenciada à época pelo de cujus em face do estado de saúde de seu filho, cumpriu sua obrigação fiscal a ele direcionada antes mesmo qualquer medida tomada por parte da fiscalização.

Entretanto, também não há como acolher tal desiderato, pois descabe na espécie dos autos a regra prevista no art. 138 do CTN, uma vez que a espontaneidade alegada – traduzindo na incidência do instituto da denúncia espontânea – **não acolhe os casos de multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias, consistentes no atraso de entrega da declaração de ajuste anual.**

Ademais, em relação ao alcance da denúncia espontânea e da imposição da multa por apresentação intempestiva da DAA, e confirmando o acerto da decisão recorrida, cabe ressaltar que tais as matérias já se encontram pacificadas neste CARF, inclusive culminando com a edição das Súmulas n.º 49 e 69:

**Súmula n.º 49**

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**Súmula n.º 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. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Cabe lembrar, por oportuno, que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não sendo determinante para a realização do lançamento a intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, mas sim da ocorrência do fato gerador, competindo ao Fisco realizar a revisão da declaração de ajuste anual, calcular a exigência e constituir o crédito tributário ou ajustar o imposto a restituir declarado, na exata dicção dos arts. 136 e 142 do CTN.

Por fim, vale salientar que, enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

**Conclusão**

Ante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento em face da entrega extemporânea da declaração de ajuste anual.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto