



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11020.721430/2014-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.220 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CLAUDIOMIRO DEBARBA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2011, 2012

FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL OBRIGATÓRIA.  
MULTA LEGAL. BASE DE CÁLCULO.

Estando o Recorrente obrigado à entrega da Declaração de Ajuste Anual para os anos-calendários 2011 e 2012 e assim não fazendo, cabível a multa prevista no art. 88, inciso I, § 1º, alínea ""a"", da Lei nº8.981/95 c/c art. 27 da Lei nº9.532/97.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ISOLADA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA DE OFÍCIO. *BIS IN IDEM*. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em ocorrência de *bis in idem* por aplicação em duplicidade de multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício por descumprimento de obrigação principal, tendo em vista não incidirem sobre o mesmo fato gerador.

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade, conhecer do recurso voluntário interposto; (ii) no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencida a Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano(relatora) e os Conselheiros Gregório Rechmann Junior e Joao Ricardo Fahrion Nuske que deram parcial provimento ao recurso para reduzir a

multa aplicada para o ano de 2012 ao valor mínimo previsto, fixado atualmente em R\$ 165,74. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente e redator

Participaram da sessão do julgamento os Conselheiros Luciana Costa Loureiro Solar (Substituta Integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcos Gaudenzi de Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal de Multa por Falta de Entrega de obrigatória Declaração Anual de Ajuste (DAA) de IRPF, pelo Recorrente, com relação aos anos-calendário 2011 e 2012.

Conforme se extrai do lançamento fiscal:

“O contribuinte acima identificado não apresentou as Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física para os anos-calendário 2011 e 2012, no entanto, em ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte, constatou-se que nestes anos-calendário, o contribuinte efetuou transações de mútuo (empréstimos) com pessoas físicas e jurídicas.

Tal constatação tem por base processos de cobrança judicial do qual o contribuinte é patrono, que tramitaram/tramitam no Fórum da Comarca do Município de Gramado/RS, cujo montante supera R\$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil reais).

Intimado a declarar, por escrito, os motivos da não entrega das declarações de imposto de renda daqueles anos -calendário, o contribuinte declarou que segundo sua avaliação, estava dispensado da entrega, por não ter incorrido em nenhum dos critérios fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que o obrigasse a cumprir a obrigação em questão.

Diferente do que alega o contribuinte, para dar suporte às quantias emprestadas via mútuo verbal, como ele denomina tais operações, ele tinha em seu poder

quantias presumivelmente não declaradas ao fisco. Lavrado Auto de Infração 11020.721.431-2014-03 no qual é explicitada variação patrimonial a descoberto do contribuinte nos anos-calendário 2010 a 2012.

A multa aqui lavrada é calculada em 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto apurado, conforme a seguir demonstrado:

Ano-calendário 2011 - Imposto Apurado = R\$ 278.999,13 x 20% = R\$ 55.799,83

Ano-calendário 2012 - Imposto Apurado = R\$ 55.507,47 x 20% = R\$ 11.101,49

TOTAL DA MULTA APLICADA ..... R\$ 66.901,32

Fato Gerador	Multa
31/12/2011	55.799,83
31/12/2012	11.101,49

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/12/2011 e 31/12/2012:

"Art. 88, inciso I, § 1º, alínea ""a"", da Lei nº8.981/95 c/c art. 27 da Lei nº9.532/97"

"Art. 964, inciso I, alínea ""a"", § 2º, inciso I e § 5º, do RIR/99 "

Intimado, apresentou o Recorrente a competente Impugnação alegando a relação de prejudicialidade entre a exigência da multa objeto do lançamento fiscal sob análise e o processo administrativo nº 11020.721431/2014-03, em que se discute a exigência do IRPF em razão da aferição da apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD), requerendo, portanto, o desfecho quanto à exigência do referido crédito, antes do julgamento da multa em questão. Ainda, alega a impossibilidade de exigência de multa regulamentar em concomitância à multa de ofício de 150%, exigida no lançamento do crédito de IRPF.

Remetidos os autos à DRJ e tendo esta procedido julgamento do processo administrativo relativo ao IRPF, em razão da aferição de APD, foi julgada também a Impugnação apresentada nos presentes autos, a qual, em consonância ao decidido nos autos do processo principal, foi dada parcial procedência, *"para manter parcialmente a exigência de crédito tributário a título de Muta por Falta da Entrega da DAA nos anos-calendários 2011 e 2012, respectivamente nos valores de R\$ 165,74 e R\$ 859,77, acrescidos de juros de mora."*

Não obstante, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando a prejudicialidade do julgamento da multa em questão diante da pendência de julgamento final dos autos acerca do IRPF, bem como a inviabilidade de se exigir multa em razão da não apresentação de Declaração de Ajuste Anual, concomitantemente a multa de ofício aplicada nos autos principais.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

O presente recurso atende os pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Inicialmente, entendo que não subsiste a argumentação de “bis in idem” em relação à exigência da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e à multa de ofício aplicada no lançamento fiscal relativo à exigência do IRPF, uma vez que decorrem de fatos distintos. Cite-se, a propósito, jurisprudência neste sentido:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA VINCULADA AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.

O descumprimento da obrigação acessória converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária decorrente. **Não se confundem os fatos geradores do tributo e da multa pelo descumprimento de obrigação acessória; portanto, não ocorre bis in idem ao se lançar as duas multas.**” (g.n.)

(Acórdão nº 2301-009.189)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ISOLADA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA DE OFÍCIO. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em ocorrência de bis in idem por aplicação em duplicidade de multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício por descumprimento de obrigação principal. Considerando que se tratam de obrigações tributárias distintas são passíveis de distintas penalizações.”

(Acórdão nº 2402-012.115)

O *Non Bis in Idem* é garantia que veda a submissão de alguém dupla penalidade ou exigência pelo mesmo fato. No âmbito tributário, tal vedação traduz-se na impossibilidade de se exigir tributo ou multa com base no mesmo fato gerador ele se travesti pela impossibilidade de um tributo ou multa ser exigido por duas vezes sobre mesmo fato gerador.

Sem adentrar as particularidades de determinados tributos e a viabilidade de exigência com base no mesmo fato gerador – em razão de fundamento legal distinto ou destinação – no caso em exame, é evidente a inexistência de *bis in idem*. Isso porque o fato

gerador da **multa isolada** em questão é a **não entrega, ou entrega extemporânea, da declaração de rendimentos – ou seja, o não cumprimento de uma obrigação acessória** – enquanto o fato gerador da **multa de ofício** é o **não pagamento, ou pagamento a menor, de imposto ou contribuição** devidos, caracterizando o descumprimento de obrigação principal.

Admite-se, eventualmente, que ambas as multas possam incidir sobre a mesma base de cálculo, contudo, jamais sobre o mesmo fato gerador, que é justamente o núcleo protegido pela garantia do *Non Bis in Idem*.

No entanto, na hipótese em exame, sequer podemos falar em identidade de base de cálculo para referidas multas. Cite-se, a propósito o dispositivo em que fundada a multa em questão:

**“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 Ufirs a oito mil Ufirs, 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. (...)”

**“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](#).**

Parágrafo único. A multa a que se refere o [art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995](#), será:

- a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição;
- b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.” (g.n.)

Pois bem. Da análise sistemática do art. 88, da Lei nº 8.981/95 – isto é, concatenando o seu *caput* e incisos – depreende-se que a multa isolada incide sobre o imposto de renda devido, entendido como aquele apurado pelo próprio contribuinte, conforme legislação aplicável, e que deveria ter sido objeto da declaração que deixou de ser entregue ou foi apresentada fora do prazo.

Esta interpretação já foi adotada por esta Turma, embora sob outra composição em outro julgamento, cuja fundamentação transcrevo abaixo:

“Como se vê – e em resumo – verifica-se que a Fiscalização calculou a presente multa por descumprimento de obrigação acessória sobre o valor do imposto apurado e lançado pela autoridade administrativa fiscal.

A questão posta diz respeito, pois, sobre a base de cálculo da multa pelo atraso na declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física.

Vejamos o que diz o art. 964 do Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos:

(...)

Ora, “imposto devido” é aquele apurado pelo Contribuinte na sua Declaração de Ajuste Anual e não aquele eventualmente apurado e lançado pela Fiscalização mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...).”

(Acórdão n 2402-010.087)

No caso em exame, a d. Fiscalização adotou como base de cálculo da multa isolada o imposto que ela própria entendeu como devido, com fundamento em suposto acréscimo patrimonial a descoberto. Trata-se, portanto, da mesma base utilizada para a aplicação da multa de ofício, o que levou o Recorrido, de forma equivocada, a concluir pela ocorrência de violação à garantia do *non bis in idem*.

Embora não se verifique *bis in idem* quanto à aplicação das multas constantes do presente lançamento fiscal, conforme já exposto, constato que a base de cálculo utilizada pela d. Fiscalização revela-se incorreta. Isto porque, ao invés de adotar como base o imposto devido apurado pelo próprio Recorrente – que, segundo alegado, foi nulo, razão pela qual não apresentou a declaração – a d. Autoridade Fiscal aplicou a multa com base no valor do lançamento fiscal da obrigação principal, isto é, no valor que ela entendeu como devido, em razão do suposto acréscimo patrimonial a descoberto, em desconformidade, portanto, da correta interpretação sistemática do art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981/95.

Contudo, o fato de o Recorrente entender que o imposto devido no ano-calendário foi nulo, não o eximia da obrigação de apresentar sua declaração de rendimentos. E justamente para estas hipóteses, a lei prevê a aplicação da multa isolada em um mínimo, que, atualmente é fixado em R\$ 165,74.

Pois bem. Destaca-se que, embora a base de cálculo da multa mantida pela DRJ para o ano de 2011 não tenha observado a interpretação sistemática do art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981/95, tal vício foi corrigido, obliquamente, em razão do cancelamento integral da obrigação tributária principal, ocasião em que se aplicou o valor mínimo da penalidade, já que esta é devida independentemente de ter sido apurado tributo, mas sim em razão do descumprimento da obrigação acessória.

Todavia, para o ano de 2012, o vício remanesceu. Tendo havido a manutenção de tributo devido em razão do lançamento fiscal, aplicou-se sobre tal montante – suposta base, conforme entendimento da d. Fiscalização e DRJ – a alíquota de 1% ao mês, até a atuação (total de 14%). Entretanto, considerando que para tal ano, assim como para 2011, a Recorrente sustentou

não haver imposto devido, a base de cálculo da multa deveria ter sido zero, incidindo, portanto, o valor mínimo de R\$ 165,74 da penalidade, já que esta, repita-se, é devida independentemente de ter sido apurado tributo.

Assim, embora reconheça que o Recorrente incorreu na hipótese de aplicação da multa isolada, em razão da não entrega de sua declaração de imposto sobre a renda, entendo que a base utilizada foi equivocada, tanto pela d. Fiscalização quanto pela DRJ. Por esse motivo, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de reduzir a multa isolada referente ao ano de 2012 ao valor mínimo previsto para infração decorrente do descumprimento de tal obrigação acessória, qual seja, R\$ 165,74.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, redator designado

Com o mais profundo respeito ao irretocável voto da conselheira relatora, Dra. Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, ousou divergir, nos termos em que passo a expor.

Primeiramente, quanto à alegação de *bis in idem* da sanção em discussão cumulada com a multa de ofício aplicada no lançamento das obrigações principais, conforme Processo nº 11020-721.431/2014-03, **entendo penalidades absolutamente distintas.**

De um lado, a multa de ofício pune essencialmente o descumprimento da obrigação tributária principal de dar, de recolher o imposto devido, conforme se vê no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

De outro, a reprimenda pecuniária aplicada em razão do atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (DIRPF), cujo fundamento legal é o art. 88, I, §1º, “a” da Lei nº 8.981, de 1995, c/c com o art. 27 da Lei nº 9.532, de 1997, **pune essencialmente o descumprimento de obrigação acessória e instrumental, traduzido na omissão da referida declaração ou a sua apresentação fora do prazo fixado.**

Deste modo, **entendo plenamente válido o lançamento da multa discutida nos autos**, ainda que imposta a multa de ofício, justamente por se traduzirem em penalidades totalmente distintas e motivadas por fatos diversos.

Quanto às demais razões apresentadas na peça recursal e remissivas ao recurso voluntário interposto nos autos da cobrança das obrigações principais, PAF 11020-721.431/2014-03, **reparo algum merece o acórdão recorrido**, com o qual manifesto minha concordância, nos

termos em que reza o art. 114, §12, I, Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023:

**(Voto condutor do acórdão recorrido)**

Nesses termos, **para o ano-calendário 2011**, embora no processo conexo referido não se tenha confirmado APD, o contribuinte estava obrigado a declarar porque, conforme restou constatado no processo conexo com relação a 2011, possuía direitos de crédito a receber em valor superior a R\$ 300.000,00. Como para esse ano-calendário o Imposto Devido foi zero, deve-se aplicar, conforme art.8º, §1º, I e §3º da IN RFB acima transcrita, Multa por Falta de Entrega de DAA **no valor mínimo, isto é R\$ 165.74** (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).

(...)

**Para o ano-calendário 2012**, a entrega obrigatória da DAA teve vencimento em 30/04/2013. Assim, **o termo inicial para a Multa em comento é 01/05/2013. O termo final a ser considerado para o cálculo da Multa é 05/06/2014** (data da lavratura do Auto de Infração referente ao processo 10020.72143/2014-03). A Multa devida é equivalente a 1% ao mês (ou fração) sobre o valor do imposto devido apurado para aquele ano-calendário.

(...)

Tendo sido o APD de R\$ 55.344,00, essa é a base de cálculo para o Imposto devido, obtido na Tabela Progressiva anual para o ano-calendário 2012, correspondendo ao **Imposto Devido de R\$ 6.141,24** (conforme consta do voto condutor do Ac nº 11-49. 432, de 06 de março de 2015).

Assim, a Multa devida neste ano-calendário = R\$ 14% x 6.141,24

**Multa = R\$ 859,77 (ano-calendário 2012)**

Voto, portanto, por conhecer do recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino**