



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



**Processo nº** 11610.003614/2006-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-002.038 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de maio de 2020  
**Recorrente** MARCIAL RAPELA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

IRPF. 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)

IRPF. 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.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da CF/88.

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)

Raimundo Cassio Gonçalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Wilderson Botto.

## Relatório

### Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de IRPF apurada no ano calendário de 2004, exercício de 2005, no valor de R\$ 9.247,48, alusiva à multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual, conforme se depreende da notificação de lançamento constante dos autos (fls. 17).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 17-24.044, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SPOII (fls. 24/30):

Trata-se de notificação de lançamento da **multa por atraso na entrega da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física - DIRPF relativa ao exercício de 2005**, no valor de R\$9.247,48 (Nove mil, duzentos e quarenta e sete reais e quarenta e oito centavos).

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva em que requer o cancelamento da multa alegando que a declaração em questão foi apresentada antes de qualquer espécie de procedimento fiscal tendente a apurar o descumprimento do prazo previsto em lei para o adimplemento dessa obrigação acessória, tendo direito, assim, ao benefício previsto no artigo 138 do CTN.

Argúi ainda que não há como prevalecer a multa ora imposta visto que, quando muito, ela poderia ter sido calculada sobre o valor do imposto a pagar apurado na Declaração de Ajuste Anual e nunca sobre o valor do imposto já recolhido durante o respectivo ano calendário da declaração.

### Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/SPOII, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário exigido.

### Recurso Voluntário

Cientificado da decisão, em 01/08/2008 (fls. 33), o contribuinte, em 02/09/2008, interpôs recurso voluntário (fls. 36/42), repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

#### DOS FATOS

De fato, o Recorrente apresentou a DIRPF/2005 **após o decurso do prazo**. Ou seja, a declaração foi efetivamente entregue em 31.03.06 (portanto, 11 meses após a data de vencimento original), antes, porém, de qualquer procedimento fiscal e apontando pequeno saldo de imposto de renda a restituir, regularizando, dessa forma, sua situação fiscal.

Ocorre que, mesmo tendo regularizado a sua situação fiscal, por meio da apresentação da DIRPF, informando o total do imposto já antecipado (pagos) e o valor de imposto a

ser restituído, o Recorrente foi autuado em virtude de atraso na entrega da DIRPF/2005, no valor de R\$ 9.247,48, que, de forma completamente desproporcional à finalidade da lei, foi calculada à alíquota de 11% sobre valor total do imposto por ele antecipado (pago) ao longo do ano de 2004, no valor de R\$ 84.068,09.

#### DO DIREITO

Quando o Recorrente apresentou espontaneamente sua DAA/2005 (**isto ocorreu após um atraso de 11 meses**), não pairava contra ele qualquer procedimento administrativo que pudesse ter por objetivo a apuração de qualquer responsabilidade pelo descumprimento desta obrigação acessória.

Na aplicação de qualquer norma jurídica é indispensável a identificação de sua finalidade e das circunstâncias que envolvem o caso concreto. Neste caso, a finalidade do art. 88 da Lei 8.981/95 é garantir o pagamento de imposto devido por ocasião da entrega da DAA no prazo estabelecido, evitando-se qualquer prejuízo para a Fazenda Pública. **Tanto isto é verdade que a mesma norma jurídica estabelece uma multa mínima, de 200 UFIR, para os casos em que apesar do atraso na entrega da declaração, não tenha havido apuração de nenhum imposto a pagar.** A finalidade desta lei em última análise é proteger o patrimônio público e o cumprimento da lei que determina a apuração e pagamento do imposto devido e, não simplesmente, cobrar multa abusiva de contribuinte que não deve nada ao Fisco.

**O Recorrente está amparado nos preceitos do art. 138 do CTN, pois entregou sua DAA espontaneamente, sem que houvesse qualquer ato administrativo que o intimasse a fazê-lo dentro de determinado prazo.** Por outro lado, ainda que se admitisse a imposição de alguma penalidade, a DAA demonstrou inexistência de débito de IR pendente de pagamento, mas sim saldo a ser restituído. Nesse sentido, o único prejudicado com o atraso na entrega da DAA foi o próprio contribuinte que não teve o saldo do seu imposto a restituir devolvido até a presente data. Ademais, ainda que se admita a aplicação de alguma penalidade neste caso, a única multa que poderia ser aplicada é a multa mínima de 200 UFIR, prevista no inciso II, alínea “a”, do art. 88, da Lei n.º 8.981/95.

Cita escólio doutrinário e jurisprudência do CARF.

Dessa forma, deverá ser confirmada a insubsistência da notificação que lançou a multa de mora ora cobrada, tendo em vista que se trata de cobrança ilegal e em desacordo com os ditames do ordenamento jurídico pátrio.

Requer, ao final, o cancelamento da multa imposta e o reconhecimento da espontaneidade do procedimento de regularização adotado ou, sucessivamente, a redução da multa para o valor mínimo previsto no art. 88, II, “a”, da Lei n.º 8.981/95, uma vez que a DAA/2005 não apresentou saldo de imposto a pagar e sim imposto a restituir, descabendo o cálculo da multa sobre o valor do imposto devido no ano-calendário de 2004.

Em 30/07/2014, requer, por intermédio da advogada Simone Ranieri Arantes – OAB/SP 164.505, a juntada do instrumento de substabelecimento, com reserva de iguais, para os devidos fins de direito (fls. 46/47).

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/15, e suas alterações.

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 aplicada:**

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/SPOII, que manteve a autuação em face da entrega intempestiva da DAA/2005 – que ocorreu efetivamente em 31/03/2006, portanto 11 meses depois do prazo regulamentar – importando na aplicação da multa no valor de R\$ 3.022,93, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado.

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. 24/30) e atendo-se às informações contidas no lançamento (fls. 17), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso, 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. 26/29), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015–RICARF:

Do cálculo do valor da multa aplicada

O valor da multa decorrente da infração ora cometida está estipulado no artigo 964 do RIR/99:

Art. 964.Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º e 5º deste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 27) (g.n.);

O legislador foi explícito ao afirmar que mesmo no caso de o imposto já ter sido pago, como ocorre no presente processo, posto que retido na fonte, ainda assim, ele continuará sendo a base de cálculo para a apuração do valor da multa. Conforme verifica-se no documento de fl. 21, o contribuinte declarou imposto devido no valor de R\$ 84.068,09 (Oitenta e quatro mil, sessenta e oito reais e nove centavos). Entregou sua declaração de ajuste anual do exercício 2005 com atraso de 11 meses, em 31/03/2006. Correto, por conseguinte, o cálculo do valor da multa.

Da alegação de que houve denúncia espontânea

Com o objetivo de eximir-se da penalidade, o impugnante invoca o artigo 138 do Código Tributário Nacional: (...)

Porém, a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea não se aplica às obrigações acessórias. Senão, vejamos.

De acordo com o parágrafo 2º do artigo 113 do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A apresentação da declaração é uma obrigação acessória cujo cumprimento deve se dar no prazo fixado por lei.

Assim, excluir a responsabilidade pela apresentação espontânea da declaração equivale a admitir que esta se faça a qualquer tempo, desde que espontaneamente, o que desconstituiria a obrigatoriedade de fazê-lo dentro do prazo legalmente estabelecido no interesse da arrecadação e da fiscalização do tributo.

Por outro lado, a inobservância de uma obrigação acessória converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (CTN, art. 113, § 3º). Nesse caso, a multa exigida constitui uma obrigação principal, com características que impedem a aplicação do disposto no art. 138 do CTN.

(...)

Assim, o descumprimento da obrigação acessória prevista em lei, no caso presente, entrega da declaração após o prazo estipulado sujeita o contribuinte à penalidade de que trata o art. 88 da Lei 8.981/1995.

Diante dos fatos, indene de dúvida que a exigência da multa por atraso na entrega da DAA, 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 9250/95, 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).

Ademais, não há como acolher a alegação de que a multa por atraso deve ser aplicada sobre o **imposto a pagar remanescente**, porquanto tal entendimento fere a dicção literal do art. 88, I, da Lei nº 8.981/95 – diga-se de passagem, ao prever que a multa por atraso na entrega da DAA deverá incidir sobre o **imposto de renda devido, ainda que integralmente pago** – descabendo, por inaplicável, o valor mínimo previsto no art. 88, II, “a” da Lei nº 8.981/95 e do art. 964, II, “a” do RIR/99, diante da suposta inexistência de imposto a pagar, uma vez apurado imposto a restituir.

Vale salientar, por oportuno, que **imposto devido** não é a mesma coisa que **imposto a pagar**, sendo certo que a apuração de imposto a restituir no caso dos autos, não desvirtua ou sobrepõe a existência do imposto devido (R\$ 84.068,09) – que é a base de cálculo da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste – o que torna ainda mais indevida a redução pretendida.

No que tange à denúncia espontânea, embora reconhecendo que entregou a declaração de ajuste **11 meses após o decurso do prazo regulamentar**, alega o Recorrente que tal fato ocorreu antes do início de qualquer procedimento fiscal, e importou na regularização de sua situação fiscal, inclusive tendo sido apurado saldo de imposto a restituir.

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 o 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.

Já 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 CARF 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 CARF 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).

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos. Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Por fim, cabe lembrar que o lançamento fiscal rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, competindo à fiscalização constituir o crédito tributário e calcular a exigência, sob pena de responsabilidade funcional.

#### **Conclusão**

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para manter o lançamento em face da entrega extemporânea da declaração de ajuste anual, relativa ao ano-calendário de 2004, exercício de 2005.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto