



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

Processo nº 11610.008131/2002-43
Recurso nº 163.435 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.435 – 2ª Turma Especial
Sessão de 18 de agosto de 2010
Matéria IRPF
Recorrente CRISTIANNE SACCAB ZARZUR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

IRPF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. IMPOSTO DEVIDO.

A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou sua entrega fora do prazo estabelecido nas normas pertinentes, constitui irregularidade que dá ensejo à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, que deve ser calculada sobre o imposto devido, mesmo que não haja imposto final a pagar.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa pela falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos, por se tratar de obrigação tributária acessória autônoma em relação ao fato gerador do tributo e constituir prática de ato meramente formal. A multa é devida independentemente da declaração ser entregue espontaneamente ou sob intimação

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

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.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name or set of initials.

Valeria Pestana Marques- Presidente.

Lucia Reiko Sakae- Relator.

EDITADO EM: : 20/10/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Carlos Nogueira Nicácio e Valéria Pestana Marques (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Paula Locoselli Erichsen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na 1ª instância administrativa, de fls. 19/21, que considerou procedente o lançamento em que se aplicou a multa por atraso na entrega da declaração do exercício de 2.001.

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

0(A) impugnante aduz que agiu espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, estando assim abrigado pelo instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional, não cabendo a aplicação da penalidade Equivoca-se, o artigo 138 do CTN não se aplica ao descumprimento de obrigação acessória, tal qual o atraso na entrega de declarações à SRF. Tal entendimento está sedimentado na esfera administrativa -Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde o Acórdão CSRF/01-02.776 de 14/09/1999, cuja ementa elucida "IRPF — MULTA POR ATRASO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS 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. Recurso negado" Anteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 208 087—Paraná, datado de 08/06/1999, decidiu: "TRIBUTÁRIO DENÚNCIA ESPONTÂNEA ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO 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 alcançada 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'

A penalidade imposta foi aplicada com fulcro no artigo 88 da Lei nº 8.981/95, que determina: "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; II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido."

Frise-se: a multa por atraso na entrega da declaração visa punir a falta de cumprimento de obrigação acessória, e deve ser exigida mesmo no caso de entrega espontânea, ainda que sem imposto a pagar, após o prazo fixado na legislação.

Conclusão: voto por julgar o LANÇAMENTO PROCEDENTE."

A contribuinte cientificada da decisão da DRJ, em 17/09/2007, protocolizou, em 16/10/2007, recurso voluntário em que, afirmando da tempestividade do recurso e relatando os fatos, inclusive a decisão recorrida, alega que:

- a) o artigo 88 da Lei nº 8.981/95, apesar de prever a aplicação da multa nos casos de falta de apresentação ou apresentação intempestiva da DIRPF, não é clara com relação à aplicação da multa nos casos de denúncia espontânea; entende, assim que a solução estaria na interpretação conjunta com as disposições legais do Código Tributário Nacional - CTN;
- b) considera que, no caso, além de ofender ao instituto da denúncia espontânea, tal multa seria indevida, dada a impossibilidade de se determinar a sua base de cálculo; acrescenta, ainda, que não houve qualquer ônus ao Fisco Federal à medida que o imposto foi integralmente pago no ano-calendário de 2.000;
- c) subsidiariamente, afirma alegar a título de argumentação que, caso a multa fosse aplicável, deveria ser exigida a multa mínima, pela ausência de imposto a pagar;

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.



A obrigatoriedade da entrega da declaração foi prevista no artigo 7º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, dispõe:

“DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

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”(G N)

§ 1º O prazo de que trata este artigo aplica-se inclusive à declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995

§ 2º O Ministro da Fazenda poderá estabelecer limites e condições para dispensar pessoas físicas da obrigação de apresentar declaração de rendimentos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

I - as pessoas físicas cujos rendimentos tributáveis, exceto os tributados exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, sejam iguais ou inferiores a R\$ 10 800,00 (dez mil e oitocentos reais), desde que não enquadradas em outras condições de obrigatoriedade de sua apresentação,

II - outras pessoas físicas declaradas em ato do Ministro da Fazenda, cuja qualificação fiscal assegure a preservação dos controles fiscais pela administração tributária.

§ 3º Fica o Ministro da Fazenda autorizado a prorrogar o prazo para a apresentação da declaração, dentro do exercício financeiro

§ 4º Homologada a partilha ou feita a adjudicação dos bens, deverá ser apresentada pelo inventariante, dentro de trinta dias contados da data em que transitar em julgado a sentença respectiva, declaração dos rendimentos correspondentes ao período de 1º de janeiro até a data da homologação ou adjudicação.

§ 5º Se a homologação ou adjudicação ocorrer antes do prazo anualmente fixado para a entrega das declarações de rendimentos, juntamente com a declaração referida no parágrafo anterior deverá ser entregue a declaração dos rendimentos correspondente ao ano-calendário anterior.

Preenchendo os requisitos para a obrigatoriedade da entrega da declaração, seu descumprimento resulta na aplicação da penalidade inscrita no artigo 88 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, com as modificações determinadas pelo artigo 27 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, *in verbis*:

“Lei nº8 981, 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 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.

§ 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.

§ 3º As reduções previstas no art 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo.”(g.n)

“Lei nº 9 532, 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.

Parágrafo único A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8 981, de 1995, será: (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)”(g.n)

Ao contrário do que alega a recorrente, o texto do caput expressa literalmente que “A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica...”, ou seja, não há dúvidas que a mera apresentação fora do prazo determinado pela Administração Pública já implica na aplicação da multa, independentemente se a declaração for apresentada espontaneamente ou sob intimação.

A recorrente, ao deixar de observar o prazo determinado para apresentar a declaração de rendimentos, deixou de cumprir regra de conduta formal, enquadrada nas denominadas obrigações acessórias autônomas, que se impõem como necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa de fiscalização tributária. O ônus não se restringe a questões financeiras, mas à adequada administração fazendária que conta, inclusive, com a participação dos contribuintes cumprindo também as obrigações acessórias.

E que, segundo o § 2º, do artigo 113 do Código Tributário Nacional decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. E, conforme inscrito no § 3º do mesmo prescritivo legal, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância,



converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, o que justifica a imposição da multa.

“ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária ”

Ressalte-se que o crédito tributário decorrente dessa obrigação nasce no instante em que se instala a relação jurídica tributária e formaliza-se pelo lançamento, ou seja, decorrido o prazo para entrega da declaração, a multa já é devida independentemente do recorrente entregar a declaração espontaneamente ou sob intimação.

A extinção desse crédito tributário, como requer a recorrente, apenas pode ocorrer nas hipóteses previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, que são: o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º, a consignação em pagamento nos termos do disposto no § 2º do artigo 164, a decisão administrativa irreformável assim entendida a definitiva na órbita administrativa que não mais possa ser objeto de ação anulatória e a decisão judicial passada em julgado.

No caso dos autos, nenhum fato há que possa ser incluído no rol das possibilidades de extinção do crédito tributário constituído pelo lançamento guerreado, por isto, defeso o seu cancelamento.

Por outro lado, qualquer alegação de que ao apresentar a declaração espontaneamente, ainda que a destempo, estaria ao abrigo do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código tributário nacional – CTN, a seguir, in verbis, não procede

“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.”

Esta controvérsia encontra-se pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a denuncia espontânea não acoberta as obrigações acessórias; para demonstrar tal entendimento, transcrevo o voto do eminente relator MINISTRO FRANCIULLI NETTO, no RECURSO ESPECIAL Nº 576.637 - PR (2003/0149531-5), a seguir:



“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 busílis 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

I - 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.”

A jurisprudência administrativa, tal como a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, é solidária no sentido de que a denúncia espontânea, como inscrita no artigo 138 do Código Tributário Nacional, não se presta a albergar a não incidência da multa por atraso da entrega da declaração de rendimentos.

Equivoca-se a recorrente ao alegar impossibilidade de se determinara a base de cálculo, pois como literalmente expresso a multa é calculada sobre o imposto devido e tal valor está bem claro no próprio formulário de declaração, inclusive apresentada pela contribuinte a destempo, que indicou o valor de R\$ 28.638,90, conforme cópia à fl. 46 , que foi utilizada para efeito do cálculo, como demonstrado no quadro “Demonstrativo de Apuração da Multa”, (vide fl. 05). Ressalte-se, também que em atendimento ao disposto na alínea “a” do parágrafo único do artigo 27 da Lei nº 9.532, de 1997, o valor da restituição foi deduzido para determinação do resíduo da multa a pagar.

Conclusão.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso interposto.


Lucia Reiko Sakae